

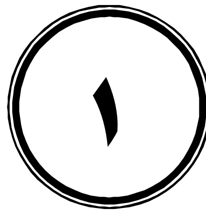
وزارة الماليـــــة

المديرية المالية لمحافظة الإسماعيلية

مجلة هيئة مديري حسابات الحكومة

إعداد

مكتب الدعم الفنى

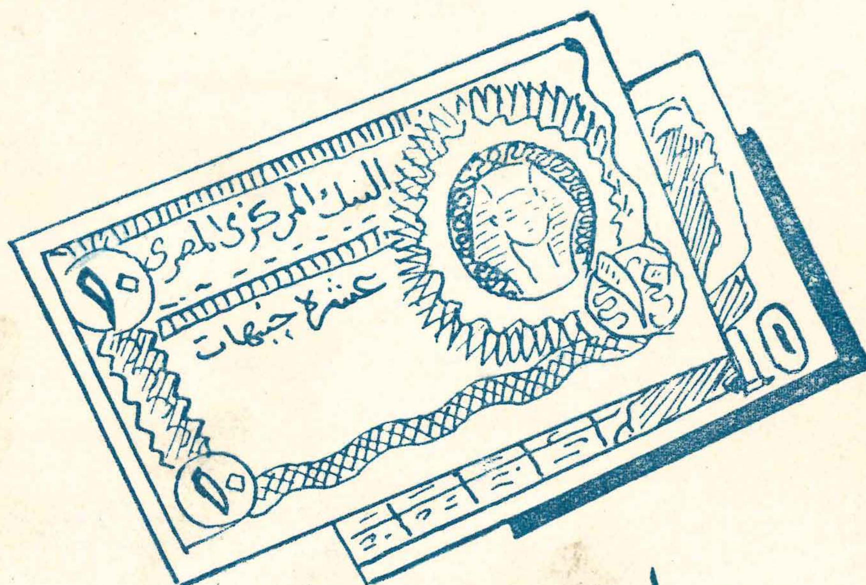




حسابات الحكومة

موسى

علمية * فنية * تخصصية



تصدرها:

هيئة مديرى حسابات الحكومة

العدد الرابع

صاحب الامتياز

هيئة مديري حسابات الحكومة

١٦ شارع نجيب الريحاني بالقاهرة

تليفون ٩١٥٦٥٤

محتويات العدد

- كلمة حق

تحقيق الانضباط المالى يحتاج إلى انضباط إدارى

بقلم الاستاذ / عبد الفتاح تمراز

- قانون المحاسبة الحكومية
- تطوير نظام المحاسبة الحكومية

بقلم الاستاذ / مصطفى كامل منصور

- إمكانيات تطبيق النظام المحاسبى الموحد فى القطاع الحكومى

بقلم الاستاذ / محمد حامد إبراهيم

- دليل المراجع فى المحاسبة الحكومية

بقلم الاستاذ / إبراهيم بونان

- نظام تمويل المشروعات الاستثمارية

تقديم الاستاذ / قطب إبراهيم

رئيس التحرير / عبد الفتاح تمراز

كلمة حق ...

تحقيق الانضباط المالى يحتاج الى الانضباط الادارى

الأستاذ عبد الفتاح تمراز

لقد صدر قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ لتقنين أحكام الصرف والتحصيل فى الدولة لتحقيق الانضباط المالى وارادع من تخول له نفسه مخالفة التعليمات المالية التى كانت مجرد مجموعة من التعليمات والمنشورات والكتب الدورية التى أصدرتها وزارة المالية خلال فترات متباعدة وقد أدى عدم وجود قانون يحكم المحاسبة الحكومية إلى تزايد المخالفات المالية وتراكم الكثير من الأموال المستحقة للدولة وتجاوز الاعتمادات المقررة للموازنات دون رادع قانونى لذلك . وقد أعدت اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية وتتلخص أهدافها فيما يلى :—

تخضع المحاسبة الحكومية حالياً اللائحة المالية للموازنة والحسابات وتشمل هذه اللائحة مجموعة التعليمات والمنشورات والكتب الدورية التى أصدرتها وزارة المالية خلال فترات متباعدة وقد أدى عدم وجود قانون يحكم المحاسبة الحكومية إلى تزايد المخالفات المالية وتراكم الكثير من الأموال المستحقة للدولة وتجاوز الاعتمادات المقررة للموازنات دون رادع قانونى لذلك وكان تحقيق الانضباط المالى باعتباره الدعامة الأساسية للادارة المالية السليمة دافعاً قوياً لإصدار قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وإصدار اللائحة التنفيذية المرفقة لهذا القانون وتتلخص أهدافها فيما يلى :—

١ — تقنين القواعد الأساسية الحكوميه فى وحدات الجهاز الإدارى والحكم المحلى والهيئات العامة الخدمية بدلا من تشتتها بين عدد كبير من التعليمات واللوائح المتعددة التى تتعلق بقواعد الصرف والتحصيل والرقابة .

٢ — تدعيم الرقابة المالية على الإنفاق قبل الصرف ضماناً لتحقيق الإلتزام بحدود الموازنة وتجنب التجاوزات وذلك من خلال نظم الارتباطات ورقابه المسئولين الماليين والتزامهم بالامتناع عن الارتباط

أو الصرف إذا كان هناك مخالفة صريحة وواضحة لنصوص الدستور وللقوانين والقرارات الجمهورية، وأوجبت عليهم أيضا الامتناع عن الارتباطات أو الصرف إذا كان الصرف أو الارتباط ينطوى على مخالفه مالية إلا بناء على أمر كتابى من رئيس الجهة بعد ايضاح أسباب الاعتراض كتابة وأخطار وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات إذا تضمن الصرف مخالفة مالية .

٣ – توفير البيانات المالية اللازمة كأساس لاتخاذ القرارات المتعلقة بترشيد الانفاق وتنمية الموارد بما يمكن من رسم السياسات المالية والاقتصادية وذلك بوضع أسس متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وإظهار نتائجها بصفة دورية وكذلك متابعة المركز المالى شاملا لاصولها وموجوداتها وحقوقها والتزاماتها .

٤ – التوفيق بين المبدأ النقدى الذى تقرر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ وبين مقتضيات المتابعة العينية للمشروعات وفقا لقانون الخطة وقانون انشاء بنك الاستثمار القومى وذلك على النحو الذى يسمح باظهار الاستثمار العينى المحقق دون الاكتفاء بما تم صرفه .

٥ – كما قررت اللائحة وضع دليل لحسابات الحكومة بما يكفل توحيد المفاهيم والمصطلحات وبما يسمح باستخدام الحاسبات الالكترونية .

– فقد عالج الباب الأول نطاق تطبيق أحكام قانون المحاسبة الحكومية وأهدافه وتقسيم الحسابات الحكومية إلى : –

(أ) حسابات موازنة

(ب) حسابات أصول

(حـ) حسابات خصوم

(د) حسابات وسيطة

– كذلك تناول الباب الثانى قواعد الصرف و التحصيل فأوجبت اتباع نظام القيد المزدوج وأوضحت أنواع الدفاتر الرئيسية وكيفية التسجيل بها وحظر الصرف على الحسابات الوسيطة لعدم كفاية الاعتمادات أو لعدم وجودها أصلا فى الموزنة العامة .

هذا وقد حددت سلطات التجاوز ووسع مداها عما يجرى عليه العمل الآن . إذ أصبح الترخيص بتجاوز عشر الاعتماد المنقول اليه أو ٢٠٠٠ جنيه أيهما أكثر بحيث لايزيد المشرع على ٢٠٠٠٠ جنيه لرؤساء الجهات الإدارية ، بعد أن كان هذان النصابان ١٠٠٠ جنية و ١٠٠٠٠ جنيه على التوالى كما أصبح الترخيص بتجاوز ربع الاعتماد المنقول اليه أو ٢٠٠٠٠ جنية أيهما أكثر بحيث لايزيد هذا الربع على ٧٥٠٠٠ جنيه للمراقب المالى والمدير المالى ، بعد أن كان هذان النصابان ١٠٠٠٠ جنيه و ٥٠٠٠٠ جنيه على التوالى .

ووضعت قواعد التحصيل وأساليبه وتقرر فرض مقابل لتأخير على تأخير توريد المتحصلات النقدية

وبواقى السلف ومقابل المبالغ المدفوعه مقدما والمبالغ التى ينكشف اختلاسها أو يثبت العجز فيها لدى التفتيش .

وتناولت أحكام الباب الثالث الرقابة المالية ، فحددت اختصاصات ممثلى وزارة المالية بالجهات الادارية وتشمل الاختصاصات العامة والمتعلقة بشئون المشتريات والمخازن والحسابات والعاملين التابعين لوزارة المالية . كما حدد دور التفتيش المالى المركزى والمحلى (فى المحافظات) من حيث الرقابة على تنفيذ الموازنة . كذلك وضعت قواعد حسابات المتابعة والحسابات الدورية والختامية .

ولقد أشتمل الباب الثالث على حكم مستحدث إذ تقرر أن ترفق الجهات الأدارية نتائج تنفيذ الاهداف المدرجة بالموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية واستخدام الاعتمادات المالية على أن يشمل التقرير التقييم العينى والكمى لتحقيق الأهداف وانحرافات التنفيذ وأسبابه واقتراح العلاج .

– خصص الباب الرابع للحسابات والصناديق الخاصة مراعاة الأهمية هذة الحسابات لمواجهة ماتقرره الاتفاقيات الدوليه المبرمه مع الحكومة المصريه من معونات ومايقرره قانون الحكم المحلى والتشريعات الخاصة من أنشاء صناديق خاصة لاغراض معينه مع تخصيص ذمة ماليه لكل منها .

– فقد تناول الفصل الأول من الباب المذكور الحسابات الخاصة المتعلقة بتنفيذ الأتفاقيات الدولية التى تبرمها الحكومة المصريه مع حكومات وهيئات أجنبية ودولية .

إذ تضمن قواعد مستحدثة على النحو التالى : –

(ا) أن يكون فتح الحسابات المتعلقة بهذه الاتفاقيات بأسم الجهة المسند اليها التنفيذ والأتفاقيات المبرمه بشأنها (وليس باسماء أشخاص معينة) .

(ب) أن تودع الأموال التى تساهم بها الحكومه المصريه لتمويل الحسابات المذكورة فى حسابات مستقلة بالبنك المركزى كأصل عام ، ولكن إذا قضت الاتفاقية بايداع هذه الأموال فى أحد بنوك القطاع العام أو أحد البنوك المشتركه نفذ ماتقضى به الاتفاقيه .

(حـ) يخضع المكون المحلى الذى تساهم به الحكومة المصرية بناء على الاتفاقية المبرمة للقواعد المقررة فى هذه اللائحة أما المكون الأجنبى فيطبق بشأنه أحكام الاتفاقية وتلتزم كل جهة إدارية بوضع قواعد تنظم المعاملات المالية التى تجرى بخصوص التنفيذ .

(د) يراعى عند أعداد تقديرات الموزنة العامة والموازنة الاستثمارية أن تضمن الجهة الادارية ماتتوقع استخدامه من هذه الأتفاقيات كبند نظامى استخداما وايرادا ، – وكذلك تضمين الحسابات الختامية نتائج التنفيذ .

— وتناول الفصل الثانى قواعد التعامل فى أموال الصناديق والحسابات الخاصة التى تنشأ خارج الموازنة العامة بناء على قانون . فأخضعت لقانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذيه إذا لم تقض القوانين أو القرارات المنشئه لها بغير ذلك ، كما ألزمت الجهات الادارية بأن تكون هذه الحسابات فى البنك المركزى أو أحد بنوك القطاع العام وفقا للقواعد العامة المنظمة لها أما الفصل الثالث فتناول فرض الرقابة على التبرعات والهبات الداخلية للجهات الادارية بمراعاة القواعد العامة المنظمة لها .

وعلى هذا النحو فقد عالج الباب الباب الرابع الحسابات والصناديق الخاصة بمراعاة قواعد الرقابة ومتابعة والنتائج مع توفير المرونة التى تقتضيها تنفيذ الاتفاقيات الدولية أو التشريعات الخاصة ، ومع مراعاة مبدأ شمول الموازنة إذا لم يتعارض ذلك مع تنفيذ الاتفاقيات الدولية .

ويتكون الباب الخامس من فصلين : —

يتناول الفصل الأول القواعد المنظمة للمعاملات المالية التى تجريها الجهات الادارية عن طريق البنوك ويشمل تقرير مبدأ التعامل عن طريق البنك المركزى والحالات التى يسمح فيها بالخروج عن ذلك .

ويتناول الفصل الثانى قواعد التقادم والرقابة النقدية وتنظيم الصرف المقدم للمرتبات كما يتناول قواعد نقل الأصول وموجودات المخازن .

ولما كان الجهاز المالى الرقابى فى الدولة يتمثل فى :

١ — رقابة وزارة الماليه على المال العام قبل الصرف وهى رقابة مانعه من الوقوع فى الاخطاء أو ارتكاب المخالفات الماليه

٢ — رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات بعد الصرف وهى رقابة كاشفه للاخطاء .

فاستكمالا لأهداف قانون المحاسبه الحكومية فإن الأمر يقتضى فى المقام الأول منح حصانة لممثلى وزارة المالية بالجهات على النحو التالى : —

(أ) تكون إثابتهم والتحقيق معهم واحالتهم الى أى جهة نيابية أو قضائية عن طريق وزارة المالية .

(ب) توحيد المعاملة بينهم وبين منسوبى الجهاز المركزى للمحاسبات من ناحية أسس وقواعد اثابتهم سواء بمنحهم المكافآت والجهود غير العادية والحوافز وبدل الرقابة وبدل الانتقال الثابت المطبقة فى الجهاز المركزى للمحاسبات .

والله ولى التوفيق ،،

عبد الفتاح ممراز

رئيس التحرير

قرار رئيس جمهورية مصر العربية

بقانون المحاسبة الحكومية

رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١

رئيس الجمهورية

بعد الاطلاع على الدستور .

وعلى القانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٥٨ بشأن القواعد الواجب اتباعها فى الميزانيات المستقلة أو الملحقة .

وعلى القانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الهيئات العامة .

وعلى القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ .

وعلى القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون نظام الحكم المحلى .

وعلى موافقة مجلس الوزراء .

وبناء على ما ارتآه مجلس الدولة .

قـــرر

مشروع القانون الآتى نصه يقدم إلى مجلس الشعب

الباب الأول

المحاسبة الحكومية

الفصل الاول

أهداف المحاسبة الحكومية ونطاق سريانها

مادة ١ — تسرى أحكام هذا القانون على وحدات الجهاز الإدارى ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة الخدمية وكافة الأجهزة الأخرى التى تشملها الموازنة العامة للدولة ، كما تسرى أحكامه على الجهات التى تتضمن القوانين أو القرارات الصادرة بشأنها قواعد خاصة فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى القوانين واللوائح المذكورة ويطلق على الوحدات والهيئات والأجهزة التى تسرى عليها أحكام هذا القانون « الجهات الإدارية » .

مادة ٢ — يقصد بالمحاسبة الحكومية فى تطبيق أحكام هذا القانون القواعد التى تلتزم بها الجهات الإدارية فى تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التى تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى وإظهار وتحليل النتائج التى تعبر عنها

المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطى صورة حقيقية لها .

مادة ٣ – تهدف المحاسبة الحكومية بصفة أساسية إلى تحقيق الأغراض الآتية :

– الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخل بالنسبة لأموال الجهات الإدارية أو الأموال التى تديرها سواء كانت إيرادا أو أصولا أو حقوقاً .

– ترشيد المصروفات .

– الرقابة على التزامات الجهات الإدارية ومتابعة الوفاء بها .

– إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

– توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسة واتخاذ القرارات .

الفصل الثانى

أحكام الصرف والتحصيل

مادة ٤ – تنقسم الحسابات الحكومية إلى : –

حسابات الموازنة ، وتشمل الاستخدامات والموارد ، ويتم تصنيفها وتبويبها وفقاً لتقسيمات الموازنة العامة ودليل حسابات الحكومة وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون الأحكام والأوضاع الخاصة بهذا الدليل والجهة المختصة بإصداره .

– حسابات الأصول والخصوم والحسابات الوسيطة وتوضح اللائحة التنفيذية أنواع هذه الحسابات على المستوى الإجمالى والتحليل الذى يتضمنه دليل حسابات الحكومة .

مادة ٥ – تسجل العمليات فى المحاسبة الحكومية وفقاً للأساس النقدى كما يتبع فى تسجيلها نظام القيد المزدوج ، وتوضح اللائحة التنفيذية قواعد تسجيل العمليات وتسوية أرصدتها .

مادة ٦ – تسجل العمليات المتعلقة بالمشروعات الإستثمارية على أساس ما يتم توريده أو إنجازه بمجرد ثبوت التوريد أو الإنجاز وتوضح اللائحة التنفيذية كيفية التسوية إذا لم يكن الصرف مصاحباً للتوريد .

٧ – لا يجوز الصرف أو الإرتباط بمصروفات جارية إلا فى حدود الإعتمادات المدرجة بالموازنة وتحدد اللائحة التنفيذية نظام الإرتباطات للتوريدات والمصروفات المتكررة التى تمتد لأكثر من سنة مالية .

مادة ٨ – لا يجوز للجهات الإدارية الإرتباط بأى مصروفات يقتضى بها الخصم على موازنة السنة المالية القادمة إلا بعد الرجوع إلى ممثل وزارة المالية المختصين طبقاً لما تتضمنه اللائحة التنفيذية ويحظر على ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية الموافقة على صرف أية مبالغ قبل الحصول على الإرتباط المالى على النحو الذى تبينه اللائحة التنفيذية . وعلى الجهات الإدارية قبل إبرام أى عقد أو إتفاق مالى الحصول على إقرار كتابى من المسئولين عن نظام الارتباطات بسماح البند المختص الجائز الخصم عليه قانونا بقيمة هذا الارتباط .

وتنظم اللائحة التنفيذية نظام الإرتباطات والسجلات اللازمة لمراقبتها .

مادة ٩ – لا يجوز بالنسبة لاستثمارات الارتباط إلا بالمشروعات الواردة بالخطة العامة للدولة .

مادة ١٠ – يجب على ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية الامتناع عن التأشير على أى أمر بصرف مبالغ إذا لم يكن هناك اعتماد اصلا أو إذا طلب الخصم على اعتماد غير مخصص لهذا الغرض أو إذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة فى باب معين من أبواب الموازنة أو نقل اعتماد من باب إلى آخر أو الصرف على حساب وسيط لعدم وجود اعتماد بالموازنة أو لعدم كفايته وعليهم الامتناع عن التأشير على الأوامر الخاصة بصرف مرتبات العاملين المعينين أو المرقين الواردة أسماؤهم فى القرارات التى تبلغ إليهم من شئون العاملين وذلك إذا لم يتم التعيين أو الترقية فى حدود الدرجات الشاغرة والممولة فى الموازنة .

مادة ١١ – لا يجوز صرف أية مبالغ أو تسويتها إلا بعد اعتماد أمر الصرف أو التسوية من رئيس المصلحة أو من ينيبه وبعد استيفاء المستندات اللازمة وتحدد اللائحة التنفيذية المستندات الواجب توافرها لتأييد عمليات الصرف والمستويات الوظيفية التى لها حق التوقيع نيابة عن رئيس المصلحة .

مادة ١٢ – يخصم بقيمة المبالغ التى يتم صرفها على اعتمادات الموازنة الخاصة بالجهة الإدارية وفى الأغراض المخصصة لها هذه الاعتمادات ولا يجوز تجاوز اعتمادات أى باب من الأبواب المختلفة ولا الصرف فى غير أغراضه أو استحداث نفقات غير واردة بالموازنة إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية لاستصدار التشريع اللازم .

ويجوز إجراء النقل داخل اعتمادات الباب الواحد للجهة وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

مادة ١٣ – يحظر الصرف أو إجراء تسوية على حساب وسيط فى حالة عدم وجود اعتماد بالموازنة العامة للدولة أصلا أو عدم كفاية الاعتماد .

مادة ١٤ – على ممثلى وزارة المالية والمسئولين الماليين بالجهات الإدارية الامتناع لأسباب يوضحونها كتابة عن تنفيذ أى أمر أو قرار ينطوى على مخالفة واضحة لأحكام الدستور أو القوانين أو القرارات الجمهورية أو القواعد المالية .

وعلى المسئولين الماليين الامتناع عن الارتباط أو الصرف إذا كان ينطوى على مخالفة الابتداء على أمر كتابى من رئيس الجهة بعد إيضاح أسباب الاعتراض كتابة .

ويجب فى جميع الأحوال التى يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات .

مادة ١٥ – يتم تحصيل الإيرادات بإحدى طرق التحصيل التى تحددها القوانين واللوائح وتبين اللائحة التنفيذية المستندات المؤيدة لعملية التحصيل والاجراءات الواجب اتباعها نحو تسويتها .

مادة ١٦ – على ممثلى وزارة المالية بالوحدات

الحسابية التأكد من توريد المبالغ المحصلة نقداً الى البنوك والخزائن العامة وعلى رؤساء المصالح ندب لجنة من العاملين بها لجرد الخزائن وتحدد اللائحة التنفيذية مواعيد التوريد والجرد لتلك الخزائن .

مادة ١٧ – يحصل مقابل تأخير عن المبالغ المحصلة وباقى السلفة المؤقتة التى يتأخر توريدها عن المواعيد المقررة ويراعى فى تقدير ذلك المقابل أن يكون معادلا لسعر الفائدة السارى كما يحدده البنك المركزى ما لم تقضى قوانين أخرى بفرض مقابل أعلى .

ولوزير المالية أو من يفوضه النظر فى الأعفاء من هذا المقابل بالنسبة للمبالغ المحصلة أو باقى السلفة المؤقته التى يتأخر توريدها عن المواعيد المقررة إذا ثبت أن التأخير كان لعذر قهرى .

وتوضح اللائحة التنفيذية القواعد المنظمة لذلك .

مادة ١٨ – يجوز للجهات الإدارية وبموافقة وزارة المالية فتح حسابات خاصة بالبنك المركزى أو غيره من بنوك القطاع العام لما تتلقاه من تبرعات أو اعانات أو هبات أو منح أو أية موارد أخرى خارج الموازنة العامة ويفرد لكل منها حساب خاص ويتم الصرف منه فى الغرض الذى قدمت من أجله .

وتخضع هذه الحسابات جميعها لاحكام الرقابة اللازمة لضبطها وبما لا يتعارض مع الشروط والقرارات الصادرة بقبول الأموال الخاصة بها ووفقاً لما تنظمة اللائحة التنفيذية من اجراءات للرقابة عليها إيرادا أو مصروفا .

ويراعى تضمين الحساب الختامى للجهة ما يتم صرفه وتحصيله من هذه الحسابات الخاصه خلال السنه المالية ، ويتم ترحيل فوائض هذه الحسابات للصرف منها على أغراضها فى السنوات التالية .

الباب الثانى

الرقابة المالية والضبط الداخلى

مادة ١٩ – تختص وزارة المالية بالرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الجهات الإدارية وتتم الرقابة عن طريق ممثلى هذه الوزارة ، ولهم فى سبيل ذلك حق الاطلاع على جميع المستندات ولو كانت سرية ، وللجهات الإدارية القيام بالرقابة الداخلية بما لا يخل باختصاصات وزارة المالية .

مادة ٢٠ – يتبع وزارة المالية مراقبو عموم ومديرو الحسابات ووكلاؤهم الذين يشرفون على أعمال الحسابات بالجهات الإدارية ، ويكون لهم حق التوقيع الثانى على الشيكات وأذون الصرف وذلك وفق النظام المحاسبى المتبع فى تلك الجهات .

مادة ٢١ – تبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون السلطات المالية والاختصاصات الإدارية لممثلى وزارة المالية بالجهات الإدارية وهم المسئولون عن مراقبة تنفيذ هذا القانون وغيره من القوانين المالية والقرارات الصادرة تنفيذا لها .

مادة ٢٢ – تختص اجهزة التفتيش المالى المركزية والمحلية التابعة لوزارة المالية بالتفتيش المالى على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية والمفتشين الماليين

حق الاطلاع على كافة المستندات والبيانات التى تتطلبها طبيعة عملهم ، كما لهم حق التفتيش على المخازن والخزائن ووحدات الايرادات المحلية بالمحافظات وأية أعمال مالية تقررها أية قوانين أو لوائح أو قرارات أو نظم أخرى وذلك دون الإخلال بحق الجهاز المركزى للمحاسبات فى الرقابة طبقاً لقانون إنشائه .

مادة ٢٣ – يجوز للاشخاص العامة غير الخاضعة لهذا القانون أن تطلب الاستعانة بوزارة المالية لاجراء الرقابة قبل الصرف على حساباتها طبقاً للقواعد المطبقة فى هذه الجهات وعلى وزارة المالية أن تستجيب لهذا الطلب .

مادة ٢٤ – على ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية تقديم بيانات المتابعة المالية الشهرية والمراكز المالية ربع السنوية إلى وزارة المالية بما يطابق سجلات الوحدة الحسابية فى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية والتوقيع عليها منهم .

مادة ٢٥ – على ممثلى وزارة المالية بالجهات الإدارية أن يقوموا بفحص الحساب الختامى الذى تعده الوحدة الحسابية الواقعة تحت أشرافهم عن السنه المالية المنتهية والتوقيع عليه وابداء ملاحظات بشأنه ، ويصدر وزير المالية أو من يفوضه سنوياً التعليمات التى توضح البيانات التى تتضمنها الحسابات الختامية والمستندات الواجب ارفاقها بها والمواعيد التى تلتزم بها الوحدات فى تقديمها للوزارة وذلك مع مراعاة أحكام القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة

مادة ٢٦ – مع عدم الإخلال باختصاصات المحاكم التأديبية تختص وزارة المالية بمساءلة ممثليها التابعين لها بالجهات الادارية عما يقع منهم من أخطاء أو مخالفات لاحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية وغيره من القواعد واللوائح المالية ، وتكون مساءلة من عداهم من العاملين بالشئون المالية والحسابيه من اختصاص الوزير أو المحافظ المختص أو رئيس الهيئة العامة المختص أو من يفوضونهم فى ذلك وتخطر وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات نتيجة التحقيق والقرار الصادر بشأنه خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره وذلك كله دون اخلال باختصاصات هذا الجهاز وفقا لقانونه .

٢٧ – على رؤساء الجهات الإدارية ابلاغ وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات بما يقع فى هذه الجهات من حوادث الاختلاس والسرقة والحريق والاهمال والتبديد وما فى حكمها ، وعلى هذه الجهات بالاشتراك مع ممثلى وزارة المالية وضع نظم الرقابة الداخلية اللازمة لتجنب مثل هذه الحوادث ، وتوضح اللائحة التنفيذية الاجراءات الواجب اتخاذها فى هذه الحالات .

مادة ٢٨ – تضع كل جهة من الجهات الادارية نظاماً للضبط الداخلى وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها وذلك بالاشتراك مع ممثلى وزارة المالية وفى حدود ما تقررة اللائحة التنفيذية .

الباب الثالث

الأحكام العامة

مادة ٢٩ – تؤول إلى الخزانة العامة مرتبات ومكافآت وبدلات العاملين بالدولة التى لم يطالب بها خلال خمس سنوات من تاريخ استحقاقها .

مادة ٣٠ – مع عدم الإخلال بأحكام المادة ٣ من القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٧٥ بانشاء البنك المركزى المصرى ، لا يجوز للجهات الإداريه فتح حساب خارج البنك المركزى إلا بموافقة وزارة المالية . ويكون الصرف بشيكات تسحب على البنك المركزى أو فروعه أو مراسليه أو اذون صرف تسحب على مكاتب هيئة البريد أو على إحدى الخزائن العامة الأخرى

أو غيرها من الخزائن التي يصدر بها قرار من وزارة المالية ويختص رؤساء المصالح ومجالس إدارة الهيئات العامة أو من ينوب عنهم بالتوقيع توقيعا أول، ويختص ممثلوا وزارة المالية بالوحدات الحسابية دون غيرهم بالتوقيع توقيعا ثانيا.

ويجوز لوزارة المالية التعامل مع البنك المركزى فى حدود الموازنة العامة للدولة بأوامر صرف تحمل توقيعين معتمدين من السلطة المختصة بوزارة المالية بعد إبلاغها للبنك المذكور.

مادة ٣١ — تحدد اللائحة التنفيذية السجلات والنماذج الحسابية والمطبوعات ذات القيمة الواجب استخدامها، ولا يجوز إدخال تعديلات عليها أو إضافة سجلات أو نماذج جديدة إلا إذا صدر ترخيص بذلك من وزارة المالية، ويجوز انشاء سجلات أو نماذج تكميلية إذا اقتضت ذلك طبيعة النشاط.

مادة ٣٢ — لا يجوز إصدار اللوائح المالية الخاصة بتنفيذ موازنات الجهات الإدارية إلا بعد موافقة وزارة المالية.

مادة ٣٣ — تختص وزارة المالية بتقرير إنشاء الوحدات الحسابية وإلغائها.

مادة ٣٤ — لممثلي وزارة المالية بالجهات الإدارية الإشراف الفنى على العاملين بالوحدات الحسابية ولا ينقل أحدهم إلا بعد أخذ رأى ممثلى وزارة المالية الذين يشرفون عليهم.

مادة ٣٥ — على كل جهة من الجهات الإدارية حصر الأصول وموجودات المخازن التي تملكها وأمساك سجل خاص لهذه الأصول لمتابعتها مع إظهار قيمتها فى نهاية السنة المالية ويرفق بيان بهذه الأصول بالحساب الختامى مع بيان التغييرات التي طرأت عليها خلال السنة المالية وذلك وفقاً للأسس والقواعد التي تبينها اللائحة التنفيذية.

مادة ٣٦ — تعد كل وحدة بيانا عن الاستخدامات الاستثمارية التي تقع فى نطاقها توضح فيه ما تم تنفيذه وما تم إنفاقه حتى نهاية السنة المالية على كل نوع من الأصول التي يتكون منها كل مشروع على حدة وذلك وفقاً للأسس التي يضعها بنك الاستثمار القومى.

مادة ٣٧ — يرفق بالحساب الختامى وتقارير المتابعة لكل من الجهات الإدارية بيان يعطى صورة واضحة عن النشاط الذى قامت به الجهة استخداما للاعتمادات التي خصصت لها بالموازنة العامة للدولة.

مادة ٣٨ — تشكل بقرار من وزير المالية لجنة فنية دائمة تختص باقتراح القواعد التنفيذية التي يقتضيها تطبيق أحكام هذا القانون ووضع نظم المعلومات التي تكفل اعداد البيانات والنتائج التحليلية اللازمة لرسم السياسات المالية ولرفع كفاءة اداء الخدمات التي تؤديها الوحدات الإدارية وتطوير النظم المحاسبية وفقاً للأساليب الفنيه المتقدمة.

مادة ٣٩ — تصدر اللائحة التنفيذية لهذا القانون بقرار من وزير المالية خلال ستة أشهر من تاريخ العمل به وإلى أن تصدر هذه اللائحة تسرى أحكام اللوائح المالية والتعليمات الصادرة من وزارة المالية المعمول بها حاليا وذلك فيما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون.

مادة ٤٠ — يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون

مادة ٤١ — ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره.

صدر برئاسة الجمهورية فى (٤ جمادى الآخر سنة ١٤٠١) (٩ أبريل سنة ١٩٨١).

حسنى مبارك

المذكرة الايضاحيه
لمشروع قانون المحاسبة الحكومية

تخضع المحاسبة الحكومية حاليا للائحة المالية للموازنة والحسابات — وتمثل هذه اللائحة مجموعة التعليمات والمنشورات والكتب الدورية التي أصدرتها وزارة المالية خلال فترات متباعدة — دون أن تستند إلى قانون محدد النصوص. وذلك رغم أن حجم الإنفاق الجارى الإدارى ووحدات الحكم المحلى والهيئات الخدمية أصبح يقدر بأكثر من ٧٠٠٠ مليون جنيه طبقا لموازنة السنة المالية ٨٠/١٩٨١.

وقد أدى عدم وجود قانون يحكم المحاسبة الحكومية إلى تزايد المخالفات المالية وتراكم المتأخرات من الأموال المستحقة للدولة، وتجاوز الاعتمادات المقررة للموازنات دون رادع قانونى لذلك.

وكان تحقيق الإنضباط المالى باعتباره الدعامة الأساسية للادارة المالية السليمة دافعا قويا للتفكير فى وضع قانون للمحاسبة الحكومية يكفل وضع قواعد متطورة للمحاسبة الحكومية تحقيق فاعلية الرقابة قبل الصرف ويضمن الرقابة على المال العام إيرادا ومصروفا وأصولا مملوكة للدولة بغرض إظهار نتائج النشاط وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والمركز المالى بصورة صحيحة ويمنع الإنفاق الذى لا يستند إلى مبرر حقيقى وكذلك توفير الحصانة لممثلى وزارة — المالية المسئولين عن تنفيذ إجراءات الرقابة المالية.

وفى ضوء هذه الاعتبارات أعدت وزارة المالية مشروع قانون المحاسبة الحكومية المرفق والذى تتلخص أهدافه فيما يلى:

١ — تقنين القواعد الأساسية للمحاسبة الحكومية فى وحدات الجهاز الإدارى ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة الخدمية — بدلا من تشتتها بين عدد كبير من التعليمات واللوائح المتعددة التي تتعلق بقواعد الصرف والتحصيل والرقابة.

٢ — تدعيم الرقابة المالية على الانفاق قبل الصرف ضمانا لتحقيق الإلتزام بحدود الموازنة وتجنب التجاوزات — وذلك من خلال نظم الارتباطات ورقابة المسئولين الماليين والتزامهم بالامتناع عن الارتباط أو الصرف إذا كانت ثمة مخالفة صريحة وواضحة للقوانين.

٣ — توفير البيانات المالية اللازمة كأساس لاتخاذ القرارات المتعلقة بترشيد الإنفاق وتنمية الموارد، بما يمكن من رسم السياسات المالية والاقتصادية، وذلك بوضع أساس متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وإظهار نتائجها بصفة دورية وإصدار التقارير التي يعبر عن التقدم العينى فى تأدية النشاط وتحقيق الأهداف بالإضافة إلى المتابعة المالية وكذلك متابعة المركز المالى للدولة شاملا لأصولها وموجوداتها وحقوقها والتزاماتها؛

٤ — تقرير وضع دليل لحسابات الحكومة بما يكفل توحيد المفاهيم والمصطلحات، وبما يسمح باستخدام الحاسبات الالكترونية.

٥ — التوفيق بين المبدأ النقدى الذى تقرر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ وبين مقتضيات المتابعة العينية للمشروعات وفقا لقانون الخطة وقانون إنشاء بنك الاستثمار القومى وذلك على النحو الذى يسمح لإظهار الاستثمار العينى المحقق دون الاكتفاء بما تم صرفه.

٦ — وقد روعى أن يقتصر القانون على الأحكام الرئيسية مع ترك التفاصيل الفنية للائحة التنفيذية التي تصدر بقرار من وزير المالية بما يسمح بالمرونة فى تنفيذ وإجراء الدراسات التحليلية اللازمة.

وقد تضمنت مواد مشروع القانون القواعد العامة المشار إليها وقسمت إلى ثلاثة أبواب على النحو التالى:

الباب الأول : ويختص بتنظيم المحاسبة الحكومية وقسم إلى فصلين :

الفصل الأول : ويحدد أهداف المحاسبة الحكومية ونطاق سريانها .

الفصل الثانى : وينظم أحكام الصرف والتحصيل .

الباب الثانى : ويختص بالرقابة المالية .

الباب الثالث – ويختص بالأحكام العامة .

ونتناول فيما يلى ما استهدفته مواد المشروع المقترح .

المادة ١ – تلزم هذه المادة جميع الوحدات الإدارية الواردة بالموازنة العامة للدولة بتطبيق المحاسبة الحكومية شاملة الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة ذات الطابع الخدمى وكافة الأجهزة الأخرى التى تدخل ضمن الموازنة العامة للدولة وهى الجهات التى نصت عليها المادة الثالثة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ فى شأن الموازنة العامة للدولة . كما تسرى أحكامه على الجهات التى تتضمن قوانين أو قرارات إنشائها قواعد خاصة فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى القوانين أو القرارات المذكورة .

المادة ٢ – روعى فى تعريف المحاسبة الحكومية أن يشتمل على القواعد التى تتناول عناصر أربعة :
– قواعد تنفيذ الموازنة العامة للدولة – قواعد تسجيل المعاملات التى تقوم بها الوحدات الإدارية – قواعد الرقابة المالية – قواعد إعداد البيانات المالية التى تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الوحدات بما يصور حقيقة هذه المراكز .

ويقصد بقواعد الرقابة المالية فى نطاق هذا القانون قواعد الرقابة المالية السابقة للصرف التى تقوم بها وزارة المالية عن طريق ممثليها بخلاف الرقابة المالية اللاحقة للصرف التى يباشرها الجهاز المركزى للمحاسبات .

المادة ٣ – تناولت هذه المادة الأهداف التى ترمى المحاسبة الحكومية إلى تحقيقها وهى ذات الأهداف التى دفعت وزارة المالية إلى التقدم بهذا المشروع وتتلخص هذه الأهداف فيما يلى :

– الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى بالنسبة لأموال الجهات الإدارية التى يسرى عليها هذا القانون أو الأموال التى تديرها سواء كانت إيرادا أو أصولا أو حقوقاً .

– ترشيد المصروفات .

– الرقابة على التزامات الجهات الخاضعة لهذا القانون ومتابعة الوفاء بها .

– إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

– توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

المادة ٤ – وتنظم هذه المادة أنواع الحسابات الحكومية وتقسمها إلى نوعين رئيسيين :

النوع الأول : وهو حسابات الموازنة التى تعالج المصروفات التى تخصم بها على بنود الموازنة والإيرادات التى تضاف إلى بنود الإيرادات وفقاً لتقسيمات الموازنة العامة ودليل حسابات الحكومة وترك اللائحة التنفيذية وبيان الأحكام والأوضاع الخاصة بهذا الدليل والجهة المختصة بإصداره .

النوع الثانى : وهو حسابات الأصول والخصوم والحسابات الوسيطة وتشمل سائر الحسابات الأخرى بخلاف حسابات الموازنة .

وتوضح اللائحة التنفيذية لهذا القانون أنواع هذه الحسابات على المستوى الإجمالى والتحليل الذى يتضمن دليل النظام المحاسبى الحكومى .

المادة ٥ – أوضحت هذه المادة أن الأساس النقدى هو الأساس الذى يجب أن يراعى فى تسجيل العمليات مصروفاً وإيراداً تمشيا مع ذات الأساس الذى يتبع فى إعداد الموزنة العامة للدولة بعد صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ ويقضى اتباع الأساس النقدى إثبات العمليات وقت قبضها أو صرفها بغض النظر عن سنوات استحقاقها . ويترتب على اتباع هذا الأساس بصفة عامة أن مبالغ الاعتمادات التى لم تصرف حتى نهاية السنة المالية يبطل العمل بها وتعتبر وفرا ويتم الخصم بالمستحقات عن تلك السنة على اعتمادات السنة المالية التى يتم خلالها الصرف وكذلك فان الإيرادات حتى ولو كانت مستحقة ولكنها لم تحصل فإنها لا تضاف إلى الإيرادات إلا فى السنة التى يتم فيها التحصيل فعلا كى يظهر الحساب الختامى للدولة المركز النقدى للحكومة .

وكذلك فقد أوضحت نفس المادة أن طريقة القيد المزدوج التى تظهر أطراف التعامل المالى هو القاعدة الواجبة الإتباع فى إثبات الحالات المالية .

المادة ٦ – وتقضى بأن تسجيل العمليات المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية على أساس ما يتم توريده أو إنجازه بمجرد ثبوت التوريد أو الإنجاز والتحقيق المتابعة العينية .

وتضع اللائحة التنفيذية كيفية التسوية إذا لم يكن الصرف مصاحبا للتوريد .

المادة ٧ – تضمنت هذه المادة حكما يقضى بعدم جواز الصرف أو الارتباط بمصروفات جارية إلا فى حدود الإعتمادات الممنوحة بالموازنة وتحدد اللائحة التنفيذية نظام الارتباط للتوريدات والمصروفات المتكررة التى تمتد لأكثر من سنة مالية .

المادة ٨ – وتقضى بضرورة مسك سجلات للارتباطات المالية كما أوجبت ضرورة الرجوع إلى المسئولين عن نظام الارتباطات قبل أن تبرم الجهة أى عقد أو اتفاق مالى للحصول على إقرار كتابى بتحديد البند المختص وسماح الاعتماد ، ومن المفهوم أنه يمتنع على هؤلاء المسئولين الارتباط فى حالة عدم وجود اعتماد أصلا أو إذا طلب إليهم الارتباط على بند غير مختص أو إذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة فى باب معين من أبواب الموازنة أو نقل اعتماد من باب إلى آخر أو الخصم على غير الاعتمادات المدرجة أو الصرف على حساب تسوية لعدم وجود اعتماد بالموازنة أو لعدم كفاية الاعتماد وذلك كله بهدف تحقيق الانضباط المالى ومنع تجاوز الصرف على اعتمادات الموازنة وتنظم اللائحة التنفيذية نظام الارتباطات والسجلات اللازمة لمراقبته .

المادة ٩ – حظرت هذه المادة الترخيص بأى مصروف يتعلق بمشروعات استثمارية لم ترد بالخطة وأن يكون الارتباط فى حدود التكاليف الكلية المعتمدة وبما لا يتجاوز الاعتمادات المقررة فى الموازنة العامة للدولة فإذا ترتب عليها انفاق مبالغ من خزانة الدولة فى فترة مقبلة وجب الحصول على موافقة مجلس الشعب وفقا لحكم المادة (١٢١) من الدستور .

المادة ١٠ – حظرت هذه المادة على مراقبي ومديري الحسابات ووكلائهم صرف أية مبالغ مالم يكن هناك إعتماد أصلا لذلك المصروف أو الخصم على إعتماد غير مختص أو إذا ترتب على الصرف تجاوز الإعتمادات أو نقل إعتماد من باب إلى آخر أو الخصم على غير الإعتمادات المخصصة أو الصرف على حساب وسيط لعدم وجود إعتماد أصلا بالموازنة أو لعدم كفاية الإعتماد .

كما تضمنت حكما يقضي بضرورة إمتناع ممثلي وزارة المالية بالوحدات الحسابية عن التأشير على الأوامر الخاصة بصرف مرتبات العاملين المعينين أو المرقين أو الواردة أسماؤهم فى القرارات الصادرة التى تبلغ لهم من شئون العاملين إذا لم يتم التعيين أو الترقية فى حدود الدرجات الشاغرة والممولة فى الموازنة .

المادة ١١ – وضعت هذه المادة أساساً للصرف من مقتضاه تحديد من له سلطة إعتماد أوامر الصرف أو التسوية على مصروفات الموازنة والمفهوم من هذا النص أن إعتماد رؤساء المصالح الأوامر الصرف أو التسوية على مصروفات الموازنة يعتبر عملا ماليا يتضامنون فيه مع ممثلي وزارة المالية فى المسئولية المالية .

وتحدد اللائحة التنفيذية المستندات المؤيدة للصرف والمستويات الوظيفية التى لها حق التوقيع نيابة عن رئيس المصلحة لما لوحظ من أن رؤساء المصالح يفوضون أدنى الدرجات فى الأمر بالصرف مما يترتب عليه الأسراف فى الإنفاق وعدم الدقة فى مراجعة إستيفاء المستندات وبالتالى تأخير الصرف وإرتباك العمل بالوحدات الحسابية .

المادة ١٢ – قضت هذه المادة بمراعاة الخصم على إعتماد الموازنة المخصصة بالجهة فى حدود أغراض هذه الإعتمادات ، وحظرت تجاوز أبواب الموازنة أو الصرف فى أغراض تخالف أغراض الإعتمادات ، أو إستحداث نفقات غير واردة بالموازنة إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية لإستصدار القرار أو التشريع اللازم .

وقد روعيت المرونة فى الخصم على إعتمادات الباب الواحد فى صياغة الفقرة الثانية من هذه المادة التى أجازت النقل بين إعتمادات الباب الواحد وفق الشروط والأوضاع التى تتضمنها اللائحة التنفيذية بهذا القانون .

المادة ١٣ – تحظر هذه المادة الصرف أو إجراء تسويات على الحسابات الوسيطة لعدم وجود إعتمادات مدرجة أصلا بالموازنة العامة للدولة أو عدم كفايتها .

المادة ١٤ – أوردت هذه المادة حكما يقضي بأن يمتنع المسئولين الماليين أيا كانت صفاتهم أو تبعيتهم عن تنفيذ أى أمر أو قرار ينطوى على مخالفة صريحة وواضحة لنصوص الدستور أو القوانين أو القرارات الجمهورية أو القواعد المالية المعمول بها كما أوجبت عليهم الإمتناع عن الإرتباطات أو الصرف إذا كان الصرف أو الإرتباط ينطوى على مخالفة مالية إلا بناء على أمر كتابى من رئيس الجهة بعد إيضاح أسباب الاعتراض كتابة ويتفق فى جميع الأحوال أخطار وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات إذا تضمن الصرف مخالفة قانونية .

المادتين ١٥ ، ١٦ – تنظم هاتان المادتان طرق تحصيل الإيرادات وتوفير المستندات المؤيدة للتحصيل وتبينان ضرورة قيام ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية وهم مراقبو ومديرو الحسابات ووكلاؤهم بالتأكد من توريد تلك المتحصلات إلى البنوك أو الخزائن العامة وإلزام رؤساء المصالح بإجراء عملية جرد الخزائن وذلك فى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية بهدف الرقابة على الأموال العامة وعدم العبث بها أو مساسها .

المادة ١٧ – تقضى هذه المادة بتوقيع غرامة تأخير توازى سعر الفائدة السارى كما يحدده البنك المركزى المصرى وذلك فى حالة تأخير توريد المتحصلات وبواقى السلف المؤقتة عن المواعيد المقررة وكذلك فى حالة المبالغ المحصلة التى يكتشف إختلاسها وقد قصد بفرض هذه الغرامة الحيلولة دون إرتكاب حوادث الإختلاسات وضياع أموال الدولة والتلاعب بها أو تبديدها .

وقد روعيت المرونة فى النص بأن أجيز لوزير المالية أو من يفوضه النظر فى الإعفاء من هذه الغرامة إذا ثبت أن التأخير فى توريد المتحصلات أو بواقى السلف المؤقتة كان لعذر قهرى ومن المفهوم أن الإعفاء لا يمتد إلى المبالغ المختلسة بحال من الأحوال .

وتوضح اللائحة التنفيذية القواعد المنظمة لذلك .

المادة ١٨ – تقضى هذه المادة بأنه يجوز – بموافقة وزارة المالية – للجهات الخاضعة لهذا القانون أن تقوم بفتح حسابات خاصة بالبنك المركزى أو غيره من بنوك القطاع العام المعتمدة تودع فيه ما تتلقاه من تبرعات أو إعانات أو هبات أو منح أو وصايا أو أية موارد أخرى خارج الموازنة العامة للدولة ويفرد لكل منها حساب خاص يتم الصرف منه فى الغرض الذى قدمت من أجله وتخضع هذه الحسابات جميعها لأحكام الرقابة المناسبة لضبطها وبما لا يتعارض مع الشروط والقرار الصادر بقبولها ووفقاً لما تنظمه اللائحة التنفيذية من إجراءات الرقابة عليها إيرادا أو مصروفاً .

كما نصت هذه المادة على أن يراعى تضمين الحساب الختامى للجهة بما يتم صرفه وتحصيله من هذه الحسابات الخاصة خلال السنة المالية مع ترحيل فوائض هذه الحسابات للصرف منها على أغراضها فى السنوات التالية .

المادة ١٩ – أوضحت هذه المادة إختصاص وزارة المالية دون سواها عن طريق ممثليها بالرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنات الجهات الخاضعة لهذا القانون بهدف التحقق من سلامة عمليات الصرف والتحصيل والعمل على تلافى الوقوع فى الأخطاء وأحكام الرقابة على ما تملكه الدولة من أصول ويحق للجهات التى يسرى عليها هذا القانون القيام بالرقابة الداخلية بما لا يخل باختصاصات وزارة المالية .

المادة ٢٠ – تقضى هذه المادة بأن يكون لممثلى وزارة المالية المشرفين على الوحدات الحسابية بتلك الجهات حق التوقيع على الشيكات وأذون الصرف توقيعاً ثانياً وذلك بهدف الرقابة على المال العام بالجهات الداخلة فى الموازنة العامة للدولة والهيئات العامة ذات الموازنات المستقلة التى صدر بشأنها القرار بالقانون رقم ٩٠ لسنة ٥٨ وحتى يتأتى التحقق من استخدام الاعتمادات التى تدرج فى هذه الموازنات فى أغراضها المخصصة من أجلها على النحو المرجو .

المادة ٢١ – أحالت هذه المادة على اللائحة التنفيذية لتحديد السلطات المالية والاختصاصات الإدارية لممثلى وزارة المالية فى الجهات التى تخضع لأحكام هذا القانون كما تحدد مسئولياتهم عن مراقبة تنفيذه وتنفيذ اللوائح والقرارات الصادرة وفقاً لأحكامه المنظمة للشئون المالية .

المادة ٢٢ – تقضى هذه المادة بإختصاص مفتش وزارة المالية بجهاز المركزى وأجهزة التفتيش المحلية التابعين لوزارة المالية التفتيش على كافة الوحدات الحسابية بالنسبة لكافة الجهات الخاضعة لأحكام هذا القانون ولهم حق الاطلاع على كافة المستندات والبيانات التى يتطلبها عملهم الرقابى وذلك كله مع عدم الإخلال بحق الجهاز المركزى للمحاسبات فى الرقابة طبقاً لقانون انشائه .

المادة ٢٣ – أوضحت هذه المادة أن تستجيب وزارة المالية لأى جهة تطلب قيامها بالرقابة على حساباتها من الجهات الغير خاضعة لأحكام هذا القانون

المادة ٢٤ – نصت هذه المادة على ضرورة قيام ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية بموافاة وزارة المالية ببيانات المتابعة المالية الدورية الشهرية والمراكز المالية الربع سنوية فى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية بهدف توفير البيانات والحسابات اللازمة لتحليل المراكز المالية ورسم السياسة الاقتصادية .

المادة ٢٥ – ألزمت هذه المادة ممثلى وزارة المالية وفق ما تحدده اللائحة التنفيذية من اختصاصات القيام بفحص الحسابات الختامية التى تعدها الوحدات الحسابية بالجهات الخاضعة لهذا القانون ، وإبداء ملاحظاتهم بشأنها والتوقيع عليها قبل إرسالها إلى كل من وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات حتى يمكن عرضها فى صيغتها النهائية على مجلس الشعب فى المواعيد المقررة .

المادة ٢٦ – قضت هذه المادة بأنه مع عدم الإخلال بإختصاصات المحاكم التأديبية تختص وزارة المالية بمساءلة ممثليها التابعين لها بالجهات عما يقع منهم من أخطاء أو مخالفات لأحكام هذا القانون ولائحة التنفيذية واتخاذ الإجراءات التأديبية اللازمة بشأنها ، أما التابعون للجهات فتتم مساءلتهم بمعرفة الوزير أو المحافظ المختص أو رئيس الهيئة العامة المختصة أو من يفوضونهم على أن تخطر وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات بنتيجة التحقيق والقرار الصادر بشأنه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره .

المادة ٢٧ – تلزم هذه المادة رؤساء الجهات الخاضعة

لأحكام هذا القانون بابلاغ وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات بحوادث الاختلاس والسرقة والحريق والإهمال والتبديد التى يترتب عليها خسارة تتحملها الخزانة العامة كما ألزمت هذه المادة الجهات بوضع نظم الرقابة الداخلية اللازمة لتجنب هذه الحوادث والحد منها بالاشتراك مع ممثلى وزارة المالية .

وتوضح اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات الواجب إتخاذها فى هذه الحالات .

المادة ٢٨ – قضت هذه المادة بأن تضع الجهات الخاضعة لأحكام هذا القانون نظاماً للضبط الداخلى وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وذلك بالاشتراك مع ممثلى وزارة المالية وفى حدود الإطار الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون

المادة ٢٩ – قضت هذه المادة بأن تؤول إلى الخزانة العامة المرتبات والمكافآت والبدلات المستحقة لجميع العاملين بالدولة والتى لم يطالب بها خلال خمس سنوات من تاريخ استحقاقها .

المادة ٣٠ – تضمنت هذه المادة بأنه مع عدم الاخلال بأحكام المادة الثالثة من القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٧٥ بإنشاء البنك المركزى المصرى لا يجوز للجهات الخاضعة لأحكام هذا القانون فتح حساب خارج البنك المركزى إلا بموافقة وزارة المالية كما وضعت هذه المادة مبدأ أساسيا فى وسائل الصرف بأن يتم الصرف بموجب شيكات على البنك المركزى المصرى أو فروعه أو مراسليه أو بموجب أذون صرف على مكاتب هيئة البريد أو على إحدى الخزائن العامة أو غيرها من الخزائن التى يصدر بها قرار من وزارة المالية وذلك كله من قبيل التيسير على أصحاب الحقوق كما نظمت هذه المادة قاعدة أساسية للصرف وهى أن لممثل وزارة المالية بالوحدات الحسابية وحدهم دون غيرهم حق التوقيع على الشيكات وأذون الصرف توقيعا ثانيا ومن رؤساء المصالح ومجالس إدارة الهيئات العامة أو من ينيبوهم أولا كما أوضحت هذه المادة أنه لوزارة المالية حق التعامل مع البنك المركزى المصرى فى حدود الموازنة العامة بأوامر صرف تحمل توقيعين معتمدين من السلطة المختصة بوزارة المالية بعد إبلاغها للبنك المذكور .

المادة ٣١ – تشير هذه المادة إلى توحيد السجلات والنماذج وكافة المطبوعات الحسابية المقررة التى يتعين على الوحدات الحسابية إمساكها .

وحظرت المادة إنشاء سجلات أو نماذج أو مطبوعات جديدة أو إدخال تعديلات على تلك السجلات أو النماذج إلا بترخيص من وزارة المالية كما أجازت إنشاء سجلات أو نماذج تكميلية إذ اقتضت ذلك طبيعة نشاط الخاضعين لهذا القانون .

المادة ٣٢ – احكاما للرقابة على اللوائح المالية الخاضعة بتنفيذ موازنات الجهات التى يسرى عليها هذا القانون – فقد اشترطت هذه المادة الحصول على موافقة وزارة المالية قبل إصدار هذه اللوائح .

المادة ٣٣ – نصت هذه المادة على أن من اختصاص وزارة المالية سلطة تقرير إنشاء أو إلغاء الوحدات الحسابية وهى التى تقوم بتقويم الوحدات الحسابية سواء كانت على مستوى مراقبة عامة أو إدارة وذلك وفق ماتتطلبه مقوماتها .

المادة ٣٤ – يشرف ممثلو وزارة المالية بالوحدات الحسابية على أعمال العاملين بالوحدات الحسابية حتى

غير التابعين لوزارة المالية الذين يقيمون بالعمل معهم اشرافا فنيا وإداريا ولهم أن يتخذوا من الاجراءات مايكفل تحقيق هذا الإشراف خاصة وأن ممثلي وزارة المالية مسئولين عن أي تأخير في الصرف وفي تحصيل الإيرادات ولاجدال في أن اشراف ممثلي وزارة المالية على أعمال موظفي الوحدات الحسابية فيه ضمان للجهة لسرعة إنجاز أعمالها كما أنه يكفل بالمحافظة على أموالها.

المادة ٣٥ – احكاما للرقابة على ماتمتلكه الدولة من أصول وموجودات بالمخازن الزمت هذه المادة الجهات التي يسرى عليها هذا القانون حصر وتقويم الأصول التي تمتلكها وامساك سجل لها بحيث تظهر قيمتها في نهاية السنة المالية وذلك وفقا للقواعد التي تنظمها اللائحة التنفيذية على أن يرفق بيان بقيمة الأصول بالحساب الختامي والتغييرات التي طرأت عليها خلال السنة المالية.

المادة ٣٦ – تقضي هذه المادة بأن تعد كل وحدة بيانا عن الاستخدامات الاستثمارية التي تقع في نطاقها موضحا ماتم تنفيذه ، ماتم انفاقه حتى نهاية السنة المالية على كل نوع من الاصول التي يتكون منها كل مشروع على حدة وذلك وفقا للاسس التي تضعها وزارة المالية بالاشتراك مع بنك الاستثمار القومي .

المادة ٣٧ – أوجبت هذه المادة على كل وحدة يسرى عليها هذا القانون بارفاق بيان بالحساب الختامي وتقارير المتابعة يعطى صورة واضحة عن نشاطها خلال السنة المالية – استخداما للاعتمادات المخصصة لها في الموازنة .

المادة ٣٨ – تقضي هذه المادة بأن تشكل بقرار من وزير المالية لجنة فنية دائمة تختص باقتراح القواعد التنفيذية التي يقتضيها تطبيق أحكام هذا القانون ووضع نظم المعلومات التي تكفل إعداد البيانات والنتائج التحليلية اللازمة لرسم السياسات المالية وارفع كفاءة أداء الخدمات التي تؤديها الوحدات الإدارية وتطوير النظام المحاسبية وفقا للاساليب الفنية المتقدمة .

المادة ٣٩ – تقضي هذه المادة بأن تصدر بقرار من وزير المالية اللائحة التنفيذية لهذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ العمل به وإلى أن تصدر هذه اللائحة يعمل بأحكام اللوائح المالية والتعليمات الصادرة من وزارة المالية المعمول بها حاليا فيما لايتعارض مع أحكام هذا القانون.

المادة ٤٠ تقضي هذه المادة بإلغاء كل نص يخالف أحكام هذا القانون .

المادة ٤١ – تقضي هذه المادة بنشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، والعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

ويتشرف نائب رئيس مجلس الوزراء للشئون الاقتصادية والمالية بعرض مشروع القانون المرافق على السيد رئيس الجمهورية مفرغا في الصيغة القانونية التي أقرها قسم التشريع بمجلس الدولة بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٨٠/١١/٢٩ ، رجاء التفضل بالموافقة على إحالته إلى مجلس الشعب .

نائب رئيس الوزراء للشئون
الاقتصادية والمالية

دكتور عبد الرزاق عبد المجيد



تطوير نظام المحاسبة الحكومية

في ظل أحكام القانون ١٢٧ لسنه ١٩٨١

للأستاذ مصطفى كامل منصور

وكيل أول الجهاز المركزي للمحاسبات

– كان الأمر يتطلب منذ أمد بعيد اتخاذ خطوات إيجابية نحو إصلاح محاسبي ومالي في الوحدات الإدارية والهيئات العامة التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي على غرار المحاولات التي بذلت وتبذل من أجل تطوير النظم المحاسبية والتجارية في وحدات القطاع العام والهيئات الاقتصادية – والتي كان أحد ثمراتها النظام المحاسبي الموحد الصادر بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنه ١٩٦٦ بأصدار النظام .

– فالنظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا ليس قائما في صورة نظام محاسبي على أساس علمي متكامل وإنما هو يستجمع مكوناته من أحكام متفرقة في قوانين ولوائح وقرارات ومنشورات وكتب دورية كما أنه لا يستند إلى قواعد تؤدي إلى تحقيق الأغراض المستهدفة منه ، فضلا عما تثيره إجراءاته من أوجه نقد كثيرة حول عقمها وجمودها وعدم مسايرتها للأفكار والأساليب المتطورة والاسترشاد بتجارب الدول الأخرى خاصة المتقدمة منها ودراسات الهيئات والمؤتمرات الدولية حول المحاسبة الحكومية .

– وقد صدر القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة مستهدفا تطويرها لخدمة أغراض التخطيط والرقابة ، وقد روعي في هذا القانون الأخذ بالاتجاهات الحديثة في الموازنة العامة للدولة بمراعاة المبادىء الثلاثة التالية :

١ – الأخذ بمبدأ الاستحقاق في المحاسبة الحكومية بدلا من المبدأ النقدي الذي كان متبعاً بغرض تحديد الحقوق المكتسبة للخزانة والديون المترتبة عليها أثناء السنة تحديداً دقيقاً – مع الأخذ في الاعتبار المبدأ النقدي عند تقدير إيرادات الموازنة ضمانا لعدم التوسع في النفقات وتلافياً لحدوث عجز تمويلي غير مخطط.

٢ – إحكام العلاقة بين الموازنة العامة والخطة .

٣ – إتباع موازنة البرامج والأداء.

غير أنه لم يكد يستقر العمل بقاعدة الاستحقاق حتى صدر القانون رقم ١١ لسنة ٧٩ بالعدول عنه والرجوع إلى اتباع المبدأ النقدي في الجهات التي تشملها الموازنة العامة للدولة .

– كذلك صدر القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٨٠ بإنشاء بنك الاستثمار القومي بغرض تمويل كافة المشروعات الاستثمارية المدرجة فى الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة ومتابعة التنفيذ ميدانيا ومكتبيا بما يكفل تدفق الانفاق الاستثمارى حسب ما يتحقق من تقدم فى تنفيذ المشروعات . ومن الطبيعى أن يكون للموازنة الاستثمارية قواعد وأحكام صرف مستقلة طبقا لما تقضى به التأشيرات العامة للموازنة الاستثمارية وتعليمات بنك الاستثمار القومى مما ينعكس أثره على نظام المحاسبة المتبع فى الوحدات الإدارية .

وكان لزاماً أن يستتبع ما تقدم صدور تقنين لنظام المحاسبة الحكومية يربط بين أحكام الموازنة العامة للدولة خاصة فيما يتعلق بإعدادها وتنفيذها وإظهار نتائج التنفيذ فى الحسابات والقوائم الختامية ، وبين متطلبات المتابعة للبرامج والمشروعات فيما يوفره من بيانات ومعلومات دورية عينية ونقدية ، وأيضاً بين متطلبات تنفيذ الموازنة الاستثمارية وتحقيق أغراض بنك الاستثمار القومى وذلك جنباً إلى جنب مع مراعاة تطوير نظام المحاسبة الحكومية المطبق حالياً ومعالجة أوجه النقد الموجهة إليه والقصور الذى يشوبه .

– وصدور القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية مستهدفا تحقيق الأغراض السالف الإشارة إليها بتطبيق نظام المحاسبة الحكومية مع تطويره والخروج من حالة الجمود التى طال أمدها وتثبيتاً لأركانه الأساسية وترك القانون للائحة التنفيذية التى يصدرها وزير المالية خلال ستة أشهر من العمل به تنظيم باقى أركانه ومتطلباته من قواعد محاسبية وإجراءات ومستندات وسجلات وقوائم وقواعد تتعلق بالرقابة المالية مع ما يتطلبه ذلك الأخذ فى الاعتبار أحكام اللائحة التنفيذية للقانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة التى لم تصدر بعد.

وفى نفس الوقت ألزم كل وحدة إدارية وضع نظام الضبط الداخلى الذى يطبق بها وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها بالاشتراك مع ممثلى وزارة المالية وفى حدود ما تقرره اللائحة التنفيذية .

ونستعرض فيما يلى أهم سمات نظام المحاسبة الحكومية طبقا لهذا القانون وما نراه من اعتبارات يمكن أخذها فى الحسبان عند وضع لائحته التنفيذية طبقاً للنقاط التالية :

أولا : تعريف النظام .
ثانياً : أهداف النظام .
ثالثاً : مكونات النظام .

أولا : تعريف نظام المحاسبة الحكومية :

عرفت المادة الثانية من القانون المقصود بالمحاسبة الحكومية على النحو التالى :

« يقصد بالمحاسبة الحكومية فى تطبيق أحكام هذا القانون القواعد التى تلتزم بها الجهات الإدارية فى تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التى تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى وإظهار وتحليل النتائج التى تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطى صورة حقيقية لها » .

وبهذا المفهوم التزم القانون بالتعريف العلمى للنظام المحاسبى وما يجسده من أهداف وما يقوم عليه من أركان وما يتطلبه من مكونات .

ثانياً : أهداف نظام المحاسبة الحكومية :

حددت المادة الثالثة الأهداف الأساسية للمحاسبة الحكومية فى تحقيق أغراض يمكن إجمالها فيما يلى :

– الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى بالنسبة لأموال الجهات الإدارية أو الأموال التى تديرها سواء كانت إيراداً أو أصولا أو حقوقاً أو إلتزامات .

– إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

– توفير البيانات أو المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

ثالثاً : مكونات المحاسبة الحكومية :

يستبين من إستعراض أحكام القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ أن مكونات نظام المحاسبة الحكومية تتكون على النحو التالى :

١ – دليل حسابات الحكومة :

ويشكل حسابات الموازنة العامة للدولة من إستخدامات وموارد وحسابات الأصول والخصوم والحسابات الوسيطة وترك للائحة التنفيذية توضيح أنواع هذه الحسابات على المستوى الإجمالى والتحليلى الذى يتضمنها هذا الدليل كما ترك لها تنظيم الأحكام والأوضاع الخاصة بهذا الدليل والجهة المختصة بإصداره .

ويمكن فى هذا الصدد أن تتناول مقومات الدليل المحاسبى الحكومى على النحو التالى :

– مراعاة تصنيف وتبويب الحسابات وفقاً لتقسيمات الموازنة العامة للدولة ومتطلبات تنفيذ هذه الموازنة .

– تصنيف الحسابات فى مجموعات متجانسة فى متطلبات المحاسبة القومية بجانب متطلبات المحاسبة الحكومية .

– يسمح تصنيف الحسابات بإظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة والمركز المالى بوضوح مع توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد كافة القوائم المالية التى يستهدف بدراستها وتحليلها رسم سياسات التخطيط والتنفيذ والرقابة وإتخاذ القرارات على مختلف المستويات .

– شرح وافٍ لحسابات الدليل وأساس ترميزها بما لا يترك مجالا للاختلاف أو الخلط أو كثرة التساؤلات مع الأخذ فى الإعتبار قواعد وأسس المحاسبة المتعارف عليها .

– إتسامه بالمرونة بحيث يسمح بإدخال حسابات جديدة مع بيان الإجراءات التى يتعين إتباعها لتحقيق ذلك .

مع إعتبار مكونات هذا الدليل حداً أدنى لما يجب أن تلتزم به الوحدات الإدارية – والسماح لكل جهة أن تستخدم أى حسابات أخرى تقتضيها طبيعة نشاطها .

٢ – قواعد وأسس المحاسبة الحكومية :

نصت المادة (٥) من القانون على إتباع الأساس النقدى فى إستخدام حسابات الموازنة وأن تتبع فى تسجيلها نظام القيد المزدوج وتركت للائحة التنفيذية للقانون توضيح قواعد تسجيل العمليات وتسويتها .

ومن الطبيعى أن تستند قواعد وأسس المحاسبة الحكومية بصفة أساسية على قواعد تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وما يتضمنه قانون الموازنة العامة من أحكام أخرى يتعين مراعاتها فى هذا الصدد مع ما يرى إدخاله من قواعد تفى بمتطلبات المحاسبة القومية والتخطيط والرقابة ... الخ .

٣ – مجموعة الدفاتر والسجلات المحاسبية :

تنص المادة (٣١) على أن تحدد اللائحة التنفيذية السجلات والنماذج الحسابية والمطبوعات ذات القيمة الواجب إستخدامها ولا يجوز إدخال تعديلات عليها أو إضافة سجلات أو نماذج جديدة لها إلا إذا صدر ترخيص بذلك من وزارة المالية ويجوز إنشاء سجلات أو نماذج تكميلية إذا إقتضت ذلك طبيعة النشاط .

وترتبط المجموعة الدفترية والسجلات والنماذج المحاسبية بحسابات الدليل وبما يقتضاه النظام المحاسبى من قواعد وأسس .

ونرى أن هناك معايير هامة يتعين أخذها فى الإعتبار عند تحديد وتصميم هذه الدفاتر والسجلات نوجزها فيما يلى : –

أ – البساطة مع تلافى السجلات الغير ضرورية والتفصيلات الزائدة التى لا مبرر لها .

ب – سهولة إستخراج بيانات فورية ودقيقة يمكن الإعتماد عليها وذات دلالة للغرض المستهدف منها .

جـ – إمكان الوصول إلى بيانات تحليلية تستخدم لأغراض إعداد الموازنة وفى إعداد القوائم المالية ويمكن إستخدامها فى إستنباط معدلات أداء وتحديد تكاليف البرامج والمشروعات مع مراعاة عدم الاسراف فى التفصيل وتوزيع التكاليف والإيراد إلا إذا كان هناك ما يبرر ذلك .

د – تكون الدفاتر والسجلات والنماذج الموحدة التى تنص عليها اللائحة التنفيذية قاصرة على ما يفى بأغراض الموازنة العامة للدولة واظهار نتائج تنفيذها بحيث يسمح للجهات بالتوسع فى إنشاء السجلات والنماذج اللازمة والتى تتفق مع طبيعة النشاط وظروف العمل بها وبما يكفل توفير مزيد من البيانات والأدوات التحليلية التى تناسبها وتحقق أهداف الإدارة والتخطيط والرقابة الرشيدة .

٤ – الحسابات والقوائم الدورية والختامية :

يتضمن القانون فى هذا الخصوص المواد التالية :

– تقضى المادة (٢٤) من القانون بتقديم بيانات متابعة مالية شهرية ومراكز مالية ربع سنوية إلى وزارة المالية بما يطابق سجلات الوحدة الحسابية فى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

– كما تتضمن المادة (٢٥) أحكاما تتعلق بتقديم الحساب الختامى عن السنة المالية المنتهية .

ونصت المادة (٢٥) على أن يصدر وزير المالية أو من يفوضه سنويا التعليمات التى توضح البيانات التى تتضمنها الحسابات الختامية والمستندات الواجب إرفاقها والمواعيد التى تلتزم بها الوحدات فى تقديمها للوزارة وذلك مع مراعاة أحكام القانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة .

– كذلك فقد نصت المادة (٣٦) على أن تعد كل وحدة إدارية بياناً عن الاستخدامات الاستثمارية التى تقع فى نطاقها يوضح ما تم تنفيذه وما تم إنفاقه حتى نهاية السنة المالية على كل نوع من أنواع الأصول التى يتكون منها كل مشروع على حدة وذلك وفقاً للاسس التى يضعها بنك الاستثمار القومى .

– كما نصت المادة (٣٧) على أن يرفق بالحساب الختامى وتقارير المتابعة لكل جهة إدارية بيان يعطى صورة واضحة عن النشاط الذى قامت به الجهة استخداما للاعتمادات التى خصصت لها بالموازنة العامة للدولة .

ونرى فى هذا الصدد ما يلى :

(أ) يمكن اعداد وإستخدام البيان المنصوص عليه فى المادة (٣٧) عن النشاط الذى قامت به الجهة إستخداماً للاعتمادات المخصصة لها وكذلك البيان المنصوص عليه فى المادة (٣٦) بشأن ما تم تنفيذه من مشروعات وما تم انفاقه من إستخدامات استثمارية بما يفى بأغراض موازنة البرامج والأداء وذلك بإتباع الإجراءات التالية :

١ – يتم توزيع إعتمادات كل جهة على البرامج والمشروعات المناط للجهة إنجازها خلال العام إجماليا وتحليلياً على مستوى بنود الصرف وعلى مستوى كل برنامج وكل نوع من أنواع الأصول الخاصة بالمشروعات .

٢ – يتم توزيع التكاليف المقررة لكل برنامج أو مشروع إجمالياً وتحليلياً على فترات ربع سنوية طبقاً لما هو مقرر إنجازه خلال كل فترة .

٣ – مسك حسابات تكاليف مبسطة لحصر التكاليف الفعلية لكل برنامج أو مشروع مع مراعاة توفير البيانات المتعلقة بهذه البرامج والمشروعات طبقاً لمبدأ الاستحقاق وصولا للتكلفة الفعلية ويمكن فى هذا الصدد ربط حسابات تكاليف البرامج والمشروعات بحسابات دليل المحاسبة الحكومية عن طريق إنشاء حسابات برامج وحساب مشروعات تحت التنفيذ يكون القيد فيها من واقع كشوف حصر شهرية بعد مراجعتها ومطابقتها توفيراً للوقت والجهد وتبسيطاً للاجراءات

٤ – وبذلك يمكن أن تشتمل البيان الذى يرفق بالمراكز المالية الربع سنوية والختامية على معلومات تتعلق بالمستهدف تنفيذه من برامج ومشروعات والمتوقع إنفاقه من إستخدامات مقارناً بما تم إنجازه وإنفاقه فعلا خلال نفس الفترة (ربع سنوية – أو سنوية) بيان الانحرافات وأسبابها وما اتخذ أو ما سيتخذ لعلاجها بحيث تكفل تحقيق الخطة المستهدفة خلال الفترة المالية .

فالمتابعة هنا تستهدف إتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة لعلاج أوجه القصور فى الوقت المناسب خلال العام المالى ، وضمان تنفيذ الخطة القومية للدولة فى موعدها المحدد .

هذا فضلا عن أن استخدام بيانات موازنة البرامج وما يستتبعه من وضع معدلات أداء يمكن إعادة النظر فيها من فترة لأخرى طبقاً لما تسفر عنه فى مختلف الظروف التى تواجه النشاط من واقع التجربة

الفعلية بما يكفل فى النهاية تحديد الاعتمادات على أساس سليم دون مغالاة والحد من الوفورات الوهمية وتحقيق ترشيد الانفاق بالحد من الاسراف واستبعاد المصروفات التى لا مبرر لها ذلك لأن مجرد الإلتزام بالصرف طبقاً لقواعد تنفيذ الموازنة وفى حدود الاعتماد المقرر وماتقضى به اللوائح المالية (مثل لائحة المشتريات) لا يعنى سلامة التصرف من حيث اقتصادية وكفاءة استخدام تلك الاعتمادات .

ويجدر الاشارة إلى أن المادة (١٤) من القانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣ تقضى بتشكيل لجنة فى كل جهة تختص بإعداد مشروعات الموازنات الجارية والرأسمالية مع مراعاة النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة السابقة وعلى أساس المقاييس والأنماط الكمية والمالية والدراسات والأبحاث الفنية والإقتصادية التى تؤدى إلى تحقيق الأهداف المخططة ونرى أن هذه اللجنة يمكنها أن تؤدى دوراً رئيسيا فى أعداد وتطوير بيانات موازنة البرامج والأداء .

— نصت المادة (٢٥) من القانون على أن يصدر وزير المالية أو من يفوضه سنويا التعليمات التى توضح البيانات التى تتضمنها الحسابات الختامية .

ونرى أنه بالإطلاع على التعليمات الخاصة بإعداد ختامى الموازنة العامة للدولة من سنة إلى أخرى أنها تتضمن بيانات ومرفقات تكرر سنويا دون تعديل جوهرى وبالتالى فإنه يمكن تضمين اللائحة التنفيذية للقانون ما يرى من القواعد والبيانات والمرفقات الأساسية التى لها صفة الاستمرار على أن تقتصر تعليمات وزير المالية سنويا على ما يرى إدخاله من تعديلات فقط توافيراً للأعباء السنوية التى تتحملها الدولة فى هذا الشأن وتحقيقاً للاستقرار الذى يوفر الوقت والجهد للعاملين فى إعدادها .

هذا وقد صدر قرار السيد نائب رئيس الوزراء للشئون المالية والاقتصادية رقم ٣٩ لسنة ٨١ يقضى بتشكيل لجنة استشارية للخطة والموازنة بكل وزارة ومحافظة وهيئة عامة يمثل فيها المراقب المالى بالوزارة والمدير المالى بالمحافظة والمراقب المالى بالهيئة العامة وينضم إليهم ممثلون عن وزارة الإقتصاد والجهاز المركزى للتنظيم والإدارة ووزارة التخطيط وبنك الاستثمار وممثل عن وكالة الوزارة لشئون الموازنة العامة والتمويل بوزارة المالية ومن يرى الوزير المختص أو المحافظ أو رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة إختيارهم عن الجهة الإدارية .

وتكون مهمة اللجنة الاستشارية للخطة والموازنة معاونة الجهة فى إعداد مشروع الموازنة الاستثمارية وإبداء الرأى فى الجدول الزمنى وكشوف المتابعة الشهرية التى تبين التنفيذ ماليا وعينا وكميا وفق معدلات الأداء وحل المشكلات المالية والإقتصادية والفنية ويكون إجتماع اللجنة مرة شهريا على الأقل والعرض بتقرير عن الاجتماع على الوزير أو المحافظ أو رئيس مجلس الإدارة وموافاة كل من وزارة المالية والتخطيط والإقتصاد بصورة من التقرير .

٥ — قواعد الرقابة المالية :

— تضمنت أحكام القانون العديد من قواعد وإجراءات الرقابة المالية على الصرف والتحصيل ونظام

الضبط الداخلى . ونتناول فى هذا المجال ما تناولته أحكام القانون من وسائل الرقابة المالية فى الوحدات الإدارية على النحو التالى :

(أ) رقابة مالية قبل الصرف .

(ب) نظام الضبط الداخلى .

(ح) رقابة مالية بعد الصرف .

(أ) الرقابة المالية قبل الصرف .

ويتولى هذه الرقابة ممثلو وزارة المالية فى الوحدات الإدارية وقد نصت المادة (٢١) من القانون على أنهم المسئولين عن مراقبة تنفيذ هذا القانون وغيره من القوانين المالية والقرارات الصادرة تنفيذاً لها وترك للائحة التنفيذية تحديد السلطات المالية والاختصاصات الإدارية لهم فى الجهات الإدارية .

ويمكن إجمال واجبات ومسئوليات ممثلى وزارة المالية فى تحقيق رقابة فعاله على تنفيذ موازنه الجهة الإدارية قبل الصرف بما يحقق عدم الارتباط بالصرف إلا فى حدود المعتمد بالموازنة وعدم تجاوز الاعتمادات إلا بعد اتخاذ الإجراءات القانونية الواجبه ، بجانب امتناعهم كتابه عن تنفيذ أى أمراً وإقرار ينطوى على مخالفه لأحكام الدستور أو القوانين أو القرارات الجمهورية أو القواعد المالية وغير ذلك من واجبات تتعلق بتقديم البيانات والمراكز المالية الدورية والختامية ...

ويعنينا فى هذا الشأن الإشارة إلى ما يلى :

١ — نصت المادة (١٤) على أنه يمتنع على المسئولين الماليين الارتباط أو الصرف إذا كان ينطوى على مخالفه ، إلا بناءا على أمر كتابى من رئيس الجهة بعد إيضاح أسباب الاعتراض كتابه ، وأنه يجب فى جميع الأحوال التى يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات .

الأمر الذى يحسم ما يقع فى الجهات من اختلافات فى الرأى بين الجهات وممثلى وزارة المالية ، ويترك أمر المحاسبة عن المخالفة للسلطات العليا وفى نفس الوقت يحقق المرونة للمسئولين بالجهات حسب تقديرهم الموقف — وعدم إلقائهم مسئولية تعطيل الخطة والإنتاج على المسئولين الماليين .

ويمكن لوزارة المالية عن طريق ما يتجمع لديها من بيانات حول مثل هذه التصرفات إتخاذ ما يلزم لتلافى أوجه المخالفات أو إجراء ما يتطلبه الأمر من تعديلات بحيث يوفر النظام المحاسبى المتبع ماتقتضيه المصلحة العامة من أحكام وقواعد فى إطار من الشرعية القانونية .

٢ — من المسلم به أن يوفر القانون واللائحة التنفيذية لممثلى وزارة المالية كافة الضمانات التى تكفل استقلاليتهم بما يؤهلهم للقيام بدورهم الرقابى فى الجهات الإدارية متحررين من أية قيود أو ضغوط أو رهبة وهذه الضمانات تتعلق بالتعيين والترقية والإشراف والنقل والتأديب وقد كفلت أحكام القانون بعض هذه الضمانات منها ما نصت عليه المادتين ٢٠ ، ٢٦ من حيث التبعية لوزارة المالية واختصاصها بالمساءلة والتأديب .

ونرى من الأمور التى يجب أن تضعها اللائحة

التنفيذية موضع إعتبار خاص فى هذا الصدد وقواعد تنظيم تمتع ممثلى وزارة المالية بالمزايا النقدية والعينية تحت أى مسمى سواء بالجهات الإدارية التى يعملون بها أو عن طريق وزارة المالية ، خاصة وأن القانون أغفل الإشارة إلى ذلك وأن الضرورة أصبحت ملحة فى تحديد ضوابط واضحة ودقيقة بحيث يمتنع الإخلال بها ضمانا لتوفير أقصى قدر من الإستقلالية لهم وقيامهم لواجباتهم الرقابية على أكمل وجه .

ب – نظام الضبط الداخلى :

نصت المادة (٢٨) من القانون على أن تضع كل جهة من الجهات الإدارية نظاماً للضبط الداخلى وفقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها ، وذلك بالإشتراك مع ممثلى وزارة المالية وفى حدود ما تقررة اللائحة التنفيذية .

وتشمل الإجراءات اللازمة لوضع نظام ضبط داخلى سليم طبقاً للأصول المحاسبية ما يلى : –

– تحديد إختصاصات الإدارات المختلفة تحديداً واضحاً .

– توزيع الواجبات والمسئوليات بين العاملين بحيث تتوفر الرقابة على كل منهم ويسهل تحديد مسئولية الخطأ والأهمال .

– تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين كل من وظائف التصريح والموافقة على العمليات وتنفيذها وقيدها والإحتفاظ بعهدة الأصول .

– إيجاد نظام معين يتضمن خطوات تنفيذ كل عملية تفصيلا بما لا يسمح لإنفراد شخص واحد بتصرف معين .

ولاشك أن ترك كل وحدة إدارية تضع وتصمم نظام الضبط الداخلى الخاص بها يسمح بوضع نظام يوائم طبيعة نشاط الوحدة وظروف العمل بها من حيث نوع الأصول والموجودات ومدى كفاءة العاملين بالوحدة والعدد المتاح منهم وطبقاً لحجم العمل بها إلى غير ذلك من ظروف تختلف من وحدة إلى أخرى تباشر نفس النشاط ، كما تسمح لها بتبنى كل تطوير وتعديل يهدف إلى تبسيط الإجراءات وزيادة الإنتاج ومعالجة ما يظهر من ثغرات ونقاط ضعف فى النظام يسمح بحدوث إنحرافات من أى نوع .

وبذلك يمكن معالجة عيوب الروتين السائده فى الوحدات الإدارية والذى أثار الكثير من النقد والشكوى من المسئولين بالوحدات ومن جماهير الشعب المنتفعة بخدمات تلك الوحدات بسبب تعطيل العمل وتعقيده وصعوبة المام عامة الشعب به مما أتاح الفرصة لضعاف النفوس من العاملين بإستغلاله فى تحقيق منافع غير مشروعة .

ويتحقق ذلك بصفة خاصة لو اقتصرت الحدود التى تقررها اللائحة التنفيذية فى هذا الشأن على المبادىء والأسس العامة تاركة للوحدة حرية أوسع فى وضع ما يناسبها من نظم تكفل تحقيق أغراضها وتقدم

خدماتها للجماهير دون مشقة أو تعقيد وبأقل تكلفة ممكنة .

ونرى إتماما للفائدة أن تنص اللائحة التنفيذية على مهله محدده تنتهى فيها جميع الوحدات الإدارية من وضع كافة النظم واللوائح الخاصة بها موضع التنفيذ .

جـ – الرقابة المالية بعد الصرف :

تنص المادة (٢٢) على أن تختص أجهزة التفتيش المالى المركزية والمحلية التابعة لوزارة المالية بالتفتيش المالى على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية "وللمفتشين الماليين حق الإطلاع على كافة المستندات والبيانات التى يتطلبها عملهم وأن لهم حق التفتيش على المخازن والخزائن ووحدات الإيرادات المحلية بالمحافظات وآية أعمال مالية تقررها أية قوانين أو لوائح أو قرارات أو نظم أخرى وذلك دون الاخلال بحق الجهاز المركزى للمحاسبات فى الرقابة طبقاً لقانون إنشائه .

ونرى أنه يمكن لهذه الأجهزة أن تقوم بدورها طبقاً لبرامج هادفة تشمل التأكد من إتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لترشيد الإنفاق وتحصيل الايرادات وتنميتها وتقييم سياسات الشراء والتخزين والانتاج ومدى تحقيق أهداف الموازنة وذلك بجانب التحقق من قيام ممثل وزارة المالية فى الوحدة بدورهم الرقابى بكفاءة وفاعلية وتقديم التوصيات اللازمة لرفع كفاءة أدائهم وتنمية قدراتهم وتعريفهم بكل جديد فى مجال عملهم .

هذا كله بخلاف جهاز الرقابة الداخلية الذى تنشئه الجهة الادارية لمباشرة كافة أساليب الرقابة المالية والادارية بما لا يخل بإختصاصات وزارة المالية على نحو ما تقضى به المادة (١٩) من القانون .

هذا وقد نصت المادة (٣٨) من القانون على أن تشكل بقرار من وزير المالية لجنة فنية دائمة تختص بإقتراح القواعد التنفيذية التى يقتضيها تطبيق أحكام هذا القانون ووضع نظم المعلومات التى تكفل إعداد البيانات والنتائج التحليلية اللازمة لرسم السياسات المالية ولرفع كفاءة الخدمات التى تؤديها الواحدات الادارية وتطوير النظم المحاسبية وفقاً للأساليب الفنية المتقدمة .

وغنى عن البيان ما يمكن أن تحققه هذه اللجنة من دور فعال فى متابعة تطبيق نظام المحاسبة الحكومية وفقاً لأحكام هذا القانون وإقتراح وسائل تطويره طبقاً لما يسفر عنه التطبيق وما يتمشى مع تطور الفكر المحاسبى العالمى من أجل تحقيق الأغراض المستهدفه منه

مصطفى كامل محمد منصور
وكيل أول الجهاز المركزى للمحاسبات

١٩٨١/١٠/٣١

امكانيات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في القطاع الحكومي



بقلم : الأستاذ محمد حامد ابراهيم

وكيل وزارة المالية لشئون الموازنة العامة للدولة

وضعت خطة هذا البحث فى إطار فكرى يبدأ من دراسة وصفية لمعالم النظام المحاسبى الحكومى ومراحل تطويره فى السنوات الأخيرة مع الاقتصار على جوانب بعينها ، بل ذلك استخلاص للمفاهيم العلمية لتلك الجوانب استرشادا بها واحتكاماً إليها وركز البحث فى هذا الصدد على أدلة العمل الصادرة عن المنظمات الدولية بوصفها أوعية تمثل حصائل اتجاهات العلم التطبيقى وخبرات أمم العالم فى سبيل حل المشكلات التى واجهتها على طريق تحديث أساليب العمل المالى فى القطاع الحكومى .

ومن هذا المنطلق ينتهى البحث إلى تقييم الوضع الحالى فى مصر والإجابة على التساؤل الذى يطرحه البحث من حيث إمكانات تطبيق النظام المحاسبى الموحد فى القطاع الحكومى والتطلع إلى احتمالات تطوير المحاسبة الحكومية .

الفصل الأول

تطور النظام المحاسبي الحكومي فى مصر

ظلت الموازنة والحسابات فى القطاع الحكومى ردحاً طويلا من الزمان تسير على الأساس النقدى المعدل Modified Cash Basis إذ تسير أساساً على تحميل حسابات السنة بما تم صرفه فعلا فيما عدا بعض الاستثناءات المحدودة على سبيل الحصر ويجوز تحميل الحسابات الختامية بها لقاء ترحيلها إلى حساب وسيط دائن ريثما يتم صرفها فى السنة التالية . كذلك الشأن فى الإيرادات إذ لا تستفيد حسابات السنة إلا بما يتم تحصيله فعلا باستثناءات يمكن عن طريقها أن تستفيد حسابات السنة بإيرادات يتم استئذانها فى

السنة التالية إلا أن ذلك على قدر محدود ومتيقن من الإيرادات .

التطوير الأول :

نحو أساس الاستحقاق فى المحاسبة الحكومية :

ثم صدر أول قانون للموازنة طال إنتظاره إذ ظلت الدساتير المتلاحقة منذ دستور سنة ١٩٢٣ تحيل إلى ذلك القانون الذى لم يصدر إلا فى سنة ١٩٧٣ أى بعد نحو خمسين عاماً وقضى بتطبيق أساس الاستحقاق على استخدامات الموازنة دون إيرادات الجهاز الإدارى التى استبقاها مبقياً إياها على الأساس النقدى عند إجراء التوازن المالى .

• إن القانون قد توسع فى الاستثناء المعمول به فى الحكومة فجعل حساباتها وموازنتها تقوم على أساس الاستحقاق Accrual Basis على إطلاقه بما يترتب على ذلك من تحميل نفقات السنة بكافة أعبائها دفعت أم لم تدفع فى تاريخ الإقفال السنوى وتنقية النفقات الجارية مما عساه أن تتضمنه من نفقات ذات سمة رأسمالية بل والتطلع إلى تحميل نفقات السنة بنفقاتها المحتسبة Imputed Expondirurs وأجمعها عنصر الإهلاك وتحميل حسابات السنة بالمستخدم من المستلزمات دون نظر لواقعة الدفع وما يتطلبه ذلك من معالجة محاسبية وإجراء جرد للمخزون السلعى .

• إن القانون لم يكن يعنى — ضمناً — إلا بأجهزة الخدمات باعتبار أن الهيئات العامة الاقتصادية والتى كانت تدخل فى إطار الموازنة العامة للدولة فى ذلك الوقت كانت تطبق النظام المحاسبى الموحد بمفاهيمه والذى كان إصداره وتطويره موازنة الدولة فيه بمثابة حل التناقض الذى عانت منه بعض تلك الهيئات والذى تمثل فى ازدواج المنظور المحاسبى بإمساك نظامين للحسابات أحدهما على النمط الحكومى والآخر على النمط التجارى .

ما أن صدر القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ حتى صادف هوى وقبولا لدى وزارة المالية سواء من جانب مقدرى الموازنة أو محاسبى الحكومى تنفيذا ورقابة واقفالا . ذلك أن أساس الاستحقاق كان بمثابة نافذة على آفاق رحبة من المفاهيم العلمية للمحاسبة وأساليبها وفنونها ولاحت على مشارف الأفق أضواء التكاليف ومعاييرها فتنفسوا الصعداء بعد أن ظلوا طويلا أسرى الأساس النقدى :

فى سبيل ذلك قامت وزارة المالية على خطوات تنفيذ المفاهيم الجديدة بالإجراءات التنفيذية الآتية فى موازنة وحسابات سنة ١٩٧٤ :

• أعادت إصدار التقسيم النمطى الموحد لاستخدامات وإيرادات الموازنة العامة يغطى فى دليل واحد متطلبات جميع الاجهزة الخدمية (الجهاز الإدارى الحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة الخدمية) والأجهزة الاقتصادية (الهيئات العامة والوحدات الاقتصادية) .

• استبعدت بند ٧ (تجهيزات ومعدات صغيرة) واعتمادات من مجموعة المستلزمات السلعية بالباب الثانى تنقية للاستخدامات الجارية من أى مصروف رأسمالى يخدم أكثر من سنة مالية مما يكفل للاستخدامات الجارية أن تعبر عن التكلفة السنوية لأداء الخدمية .

وأدرج اعتماد إجمالى بموازنة الدولة لتغطية متطلبات أجهزة الخدمات من التجهيزات والمعدات يوزع بحسب احتياجات كل منظمة بعد استنفاد المخزون ومراجعة الهيئة العامة للخدمات الحكومية .

غير أن هـذا الإجراء لم يستمر سوى سنتين ماليتين هما ١٩٧٤ ، ١٩٧٥ وسرعان مادعت الضرورات العملية إلى العدول عن هـذا الأسلوب وأعيد البند واعتماداته إلى موازنات المنظمات الخدمية فى السنة المالية ١٩٧٦ . ونشير سريعا إلى أن أبرز دواعى الضرورة العملية كانت اتساع نطاق المصروف ومصاعب إجراءات الدراسات اللازمة لتحديد الاحتياجات الحقيقية لكل منظمة إلى غير ذلك من الأسباب .

— تضمن قانون ربط الموازنة للسنة المالية ١٩٧٤ ، التأشير العام رقم (٢) بأن الاعتمادات المدرجة بموازنة كل وحدة تمثل التكلفة الكلية التقديرية لما يتم إنجازه خلال السنة المالية المذكورة سواء بالنسبة للانتاج السلعى أو الخدمى وأن أية مدفوعات تتعلق بفترات مالية سابقة أو فترات مالية لاحقة ينظم الخصم بها وزارة المالية وتنفيذا لهذا النص أصدرت وزارة المالية الكتب الدورية الآتية :

(أ) بالنسبة لمصروفات السنوات السابقة :

الكتاب ١٨ لسنة ١٩٧٤ يوجه الخصم بمصروفات سنوات سابقة على بند ٥ (مصروفات سنوات سابقة) بالتحويلات التخصيصية الذى أصبح مشتركا بين الأجهزة الخدمية والأجهزة الاقتصادية بعد توحيد التقسيم النوعى ، وقد قسم هذا البند إلى نوعين أولهما للاجور والثانى للنفقات الجارية من قبيل التحليل الاحصائى فحسب دون تجاهل أن مصروفات السنوات السابقة أو بتعبير أدق مدفوعات عن سنوات سابقة تفقد أهمية نوعيتها ومن منظور أن التحويلات التخصيصية لا تمثل عنصرا من عناصر تكاليف الخدمات المؤداه .

ولما لم يكن من الميسور ماليا وعمليا تخصيص إعتمادات فى موازنات المنظمات الخدمية لمواجهة مصروفات السنوات السابقة ، فقد استبعدت وزارة المالية هذا البند من موازنات المنظمات وصرحت فى نفس الوقت باستحداثه بعد موافقة وزارة المالية على أن تدبر كل منظمة تمويله من وفـور بنود الباب الثانى .

غير أن الضرورة العملية تكشفت — مع ضغط اعتمادات الموازنة — عن صعوبة تحقيق وفور خاصة فلم يكن ميسوراً للمنظمات والحالة هذه تلبية الوفاء بحقوق تخص السنة الماضية ومن أولاها حقوق العاملين فأجازت وزارة المالية الخصم بمستحقات العاملين على بنودها المختصة بالباب الأول من موازنة السنة الجارية . أى أن الإلحاح العملى نأى ببعض من مصروفات السنوات السابقة عن مجموعة التحويلات التخصيصية وأصبحت تمثل جزءاً من تكاليف الخدمات السنوية .

وكان من المأمول ونظام الاستحقاق لما يزل جديداً على وحدات الجهاز الإدارى للحكومة أن تتناقص ظاهرة الخصم بمصروف يخص سنة سابقة على سنة

لاحقة بما يكتسبه العاملون تدريجيا من القدرة على الرؤية الحسابية فى هذا المجال بحيث يتم التنبؤ قبل إقفال حسابات كل سنة مالية بما عساه يكون لم يدفع حتى تاريخ الاقفال والخصم به على حسابات الموازنة لقاء سداده إلى حسابات التسوية .

(ب) بالنسبة للمدفوعات المقدمة :

الكتاب الدورى ٦٥ لسنة ١٩٧٨ ينظم الخصم بما يدفع مقدما عن الإيجارات والاشتراكات فى الجرائد والمجلات وغير ذلك من المدفوعات التى تدفع مقدما أو يدفع عنها ما يغطى سنة الدفع أو سنوات تالية بحيث تتحمل نفقات السنة بما يخصها فحسب وتحمل حسابات وسيطة بما يدفع مقدما .

— لتطوير معالجة المستلزمات السلعية أصدرت وزارة المالية كتابها الدورى رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٣ تنظيما لعمليات الشراء والتخزين يدور فى مجمله حول تحميل حسابات الموازنة بما يتم استخدامه فعلا بدلا مما كان يجرى عليه العمل من تحميل حسابات الموازنة بكامل قيمة المشتريات سواء استخدمت فى السنة المالية أو لم تستخدم مع إجراء الجرد اللازم والقيود المحاسبية وتوسيط حسابات مراقبة المخازن وتقييم الرصيد والمنصرف .

— نحو مزيد من تطوير النظام المحاسبى الحكومى وتدعيما لنواة موجودة منذ سنين عديدة من تضمين الحساب الختامى للدولة بعض عناصر أصول الحكومة وخطوات إتخذت لحصر أصول الحكومة فى ١٩٧٣/١٢/٣١ بمقتضى كتاب دورى رقم ٦٨ لسنة ١٩٧٠ أصدرت الوزارة الكتاب الدورى ٣٦ لسنة ١٩٧٤ يقضى بتصنيف الأصول الحكومية الثابتة على نسق التصنيف الوارد بالنظام المحاسبى الموحد وإنشاء حساب لتلك الأصول يقابله حساب المال العام الممثل فى أصول مع توسيط حساب المشروعات تحت التنفيذ للمدفوعات المقدمة عن أصول ريثما يتم اقتناؤها .

التطوير الثانى :

نحو الأساس النقدى البحت فى المحاسبة الحكومية :

عرضنا فيما سبق معالم المرحلة الأولى من تطوير نظم المحاسبة الحكومية وكما أسلفنا فإن موازنة الدولة كانت تتضمن إلى جانب أجهزة الخدمات (وحدات الجهاز الإدارى للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة الخدمية) والهيئات العامة الاقتصادية . وغنى عن البيان أن جميع مراحل التطوير السابقة كانت تستهدف أجهزة الخدمات بأنواعها ، أما الهيئات العامة الاقتصادية فكانت من ناحيتها تطبق النظام المحاسبى الموحد بكل فنونه وأساليبه وتعاريفه .

وعرضنا المدارج والتطور التطوير فى سبيل إعادة بناء النظام المحاسبى الحكومى لتطعيمه وتدعيمه بمفاهيم المحاسبة المالية وهى خطوات بكل المقاييس الإدارية والتنظيمية تعتبر واسعة بغير شك على طريق التطوير .

وفى ٢٩ مارس سنة ١٩٧٩ وبعد مضى نحو ست

سنوات صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ معدلا القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ معدلا بل مبدلا تبديلا تاماً مواد ثلاث منه تحسبها تمثل من القانون سداه ولحمته فلاغرو إذا كان هذا التعديل قد أحدث تعديلا هيكليا فى الموازنة وبالتالى حساباتها شكلا ومضمونا.

فماذا إستحدث ذلك القانون الجديد ؟

– قصر الموازنة العامة للدولة على الجهاز الإدارى ووحدات الحكم المحلى وصناديق التمويل.

– أخرج من الموازنة العامة للدولة موازنات الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى وأن يصدر بتحديدها قرار من رئيس الوزراء وصدر بذلك قرار رئيس الوزراء رقم ١٠٣٩ لسنة ١٩٧٩ .

– تعد هذه المنظمات الاقتصادية موازنات مستقلة تقدم من وزير المالية إلى مجلس الوزراء لاحالتها إلى مجلس الشعب لإعتمادها .

– تقتصر العلاقة بين هذه الموازنات المستقلة والموازنة العامة للدولة على الفائض الذى يؤول للدولة وما يتقرر لهذه الموازنات من قروض ومساهمات .

– يسرى على الموازنات المستقلة المذكورة أحكام الحسابات الختامية التى يتضمنها قانون الموازنة الأساسى .

– يتبع فى إعداد الموازنة العامة للدولة - بعد أن إقتصرت على أجهزة الخدمات - النظام النقدى .

– يتبع فى إعداد الموازنات المستقلة نظام الاستحقاق .

– تتولى وزارة المالية إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بعد إستشارة البنك المركزى بهدف التنسيق بين كل من السياسات المالية والنقدية والائتمانية بما يحقق أهداف الخطة السنوية المقررة ويتفق مع السياسة العامة للدولة .

وفى سبيل تنفيذ ذلك القانون إتخذت وزارة المالية الاجراءات التنفيذية التالية :

– أعدت الموازنة العامة للدولة على النمط الذى أشار إليه القانون فاقتصر على :

• الجهاز الادارى للحكومة .
• وحدات الحكم المحلى .
• الهيئات العامة الخدمية .

وبذلك إستبعدت من الموازنة العامة الهيئات العامة الاقتصادية شأن وحدات القطاع العام واقتصرت علاقة الموازنة العامة الدولة بهذين النوعين من المنظمات على العلاقات التمويلية .

– أصدرت الكتاب الدورى رقم ١ لسنة ١٩٨٠ ويقضى بما يلى :

• إلغاء الكتاب الدورى رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٣ والكتب الدورية اللاحقة المتعلقة بتطبيق نظام الاستحقاق بالنسبة لموجودات المخازن ومعالجة أرصدة الحسابات الختامية بالمستلزمات السلعية .

• إلغاء التعديل الذى أدخل على المادة ٦٧٩ من اللائحة المالية الذى كان قد وسع محتواها من الأساس النقدى المعدل فى سنة ١٩٧٣ إلى أساس الاستحقاق الكامل بل وألغيت المادة تماماً لتصبح الحسابات قائمة على الأساس النقدى البحت .

• عدم سحب أية شيكات أو أذون صرف تخص السنة المنتهية بعد آخر ديسمبر من كل عام مع إجراء تيسير خاص بالنسبة للمشروعات الاستثمارية لا يجاوز شهر يناير وذى طابع تنظيمى بحت لا يرقى بهذا الاستثناء إلى مرتبة الاستحقاق .

الفصل الثانى

المفهوم الاقتصادى للحكومة وحساباتها

المفهوم الاقتصادى للحكومة :

إن البحث فى النظام المحاسبى الحكومى يقتضى بالضرورة تحديد معنى الحكومة وقد لاحظنا عبر سنوات طويلة أن معنى ومضمون الحكومة كان محل تعديل كثير . ولعل الاحتكام إلى معيار علمى قد يكون فيه فصل الخطاب خاصة إذا ما كان هذا المعيار بجانب علميته دوليا ومعترفا به .

وليس أفضل من أدلة العمل الاقتصادية التى وضعتها المنظمات العالمية فى هذا الشأن وفى مقدمتها نظام الحسابات القومية (SNA) (١) الذى وضعته هيئة الأمم المتحدة والنظام الأوربى للحسابات الاقتصادية المتكاملة (ESA) (٢) الذى وضعته المجموعة الأوربية ودليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) (٣) الذى

1) United Nations, A System of National Accounts (1968)

2) Statistical office of the European Communities. European System of Integrated Economic Accounts, (Brussels, 1971)

3) International Monetary Fund, A Manual on Government Finance Statistics, Draft (1974) .

وضعه صندوق النقد الدولى والاخير من هذه الادلة هو اخرها صدورا ويمثل حصيلة أعمال سابقة وهو وإن كان مسوده إلا أن التعديلات التى ستدخل على طبعته النهائية هامشية وليس من بينها ما يمس نقطة البحث هذه . ويزيد من أهميته علاقة كثير من البلدان ومنها مصر بالمنظمة التى تصدره لاعتبارات متعددة ستتعرض لها فيما بعد .

تجمع هذه الأدلة على أن المدخل السليم لتحديد الاجهزة التى تشملها الحكومة هو النشاط الذى يمارسه كل جهاز وهـو الذى يحكم فى النهاية مدى انضواء الجهاز تحت لواء الحكومة .

فالحكومة تتكون من السلطات العامة public authorities وإدارات تلك السلطات التى تنشأ باجراءات سياسية وتمارس وحدها سلطات الزامية داخل حدود الدولة مستهدفة أغراضاً عامة فى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية تتمثل بصفة أساسية فى تقديم خدمات عامة تتباين فى طبيعتها وعناصر تكلفتها ومصادر تمويلها عن انشطة باقى قطاعات الإقتصاد القومى .

فالوظيفة الاساسية للحكومة والحالة هذه تتمثل فى إنتاج خدمات غير قابلة للتسويق nonmarketable Services توجه فى المقام الاول للاستهلاك الجماعى collective consumption وإعادة توزيع الدخول وتمول بفرائض مالية تفرض على وحدات باقى القطاعات وبعبارة أخرى فالحكومة تؤدى فى الدرجة الأولى وظيفة الامداد ببعض المنافع العامة دون أن تستهدف أغراضا تجارية أومالية . إذ يتم تقديمها بغير هدف الربح بل وبلا ثمن يراعى فيه تغطية تكاليف الانتاج وأن تقدم مقابلها شىء فهو رسم رمزى .

وبذلك يخرج من نطاق الحكومة نوعان من الانشطة ولو تمتلكها وادارتها الحكومة :

– مشروعات الأعمال العامة غير المالية
Nonfinancial public Enterprises

ويجرى مجرى تلك المشروعات فى مصر المشروعات العامة التى تباشر نشاطا إقتصاديا زراعيا أو صناعيا أو تجاريا أيا كان شكلها القانونى والتنظيمى كالهيئات العامة الاقتصادية وشركات القطاع العام .

المؤسسات الماليـة :
Financial Institutions

ويقابلها فى مصر بصفة خاصة الجهاز المصرفى .

وقـد وضعت تسمية ذات شمولية تغطى تعبير الحكومة وهى الحكومة العامة General Government تنظيم كافة مستويات العمل الحكومى لتشمل :

الحكومة المركزية :

و يقابلها فى مصر الجهاز الإدارى للحكومة بوزاراته واجهزته المركزية .

– السلطات المحلية :

وتشمل الولايات والمقاطعات والاقاليم والمحليات والبلديات ويقابلها فى مصر وحدات الحكم المحلى.

– السلطات فوق الوطنية : Supranational

كالاتحادات بين الدول ولها حق فرض ضرائب داخل حدود أكثر من دولة ولا يوجد لها فى مصر مثيل ذى موضوع .

– تنظيمات أخرى لا مجال للافاضة فيها لخروج الحديث عنها عن مجال البحث.

هذا وعند استخلاص الأجهزة التى تنضوى تحت لواء الحكومة أو تعتبر ضمن المشروعات العامة غير المالية أو المؤسسات المالية فإن المعول الوحيد هو طبيعة النشـاط على النسق الذى أوضحنـا دون ما إعتبار إلى :

– الشكل المنظمى .

– الإطار القانونى .

– المسميات .

– الوضع التنظيمى .

– خطوط الموازنة .

– النظام الحسابى .

اقتصاديات المحاسبة الحكومية
على المستوى الكلى

نعنى فى هذا الفصل من البحث بمتطلبات المحاسب الاقتصادى على المستوى الـكلى Marco Level ونود أن نوضح ابتداء أنه فى إطار الاقتصاد القومى ككل فإن قطاع الأعمال أيا كانت ملكيته يسعى لتحقيق التوازن الاقتصادى على مستوى الوحدة من حيث قيمة الانتاج والناتج وتوزيعات القيمه المضافة على عوائد عوامل الانتاج وأنه من خلال التوازن على مستوى الوحدة فإن قطاع الأعمال يفترض فيه بشكل عام أن يكون متوازياً بين تكاليفه وعائداته وأنه بهذا الوضع لأن إسهامه فى المحافظة على التوازن الاقتصادى العام يتم بأعلى ما يمكن .

على أن الخدمات الحكومية كانت ومازالت محل جدل فى مدى ولا نقول انتاجيتها وبالتالى مدى قياسها ممـا يشكل صعوبة فى وضعها فى معادلة التوازن الاقتصادى بين الناتج المحلى واستخداماته أو بالأحرى مدى تقدير القيمة المضافة للقطاع الخدمى الحكومى من ناحية والاستهلاك الجماعى من ناحية أخرى .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن مراحل التنمية وما يصاحبها من ازدياد فى حجم الانفاق مع تأخر عائد التنمية يسهم بقدر كبير فى ازدياد حجم التضخم فإذا أضيف إلى ذلك تطلع الحكومات وشعوبها معها إلى تعجل الرفاهية وتعمد الحكومات – وهى على حق – إلى زيادة حجم الخدمات الاجتماعية المقدمة للجماهير كل ذلك يفضى الى توازن الموازنة العامة بالعجز .

وأنه وإن لم يكن ثمة بأس من عجز فى الموازنة العامة من حيث المبدأ بل قد يكون هذا العجز كما هو معلوم مرغوباً ومحموداً طالما كان مخططاً ومحسوباً . لكن ما معنى العجز وكيف يمكن حسابه وما هو الحد المحسوب ليكون مأمونا ؟

للعجز فى الموازنة العامة مستويان

– العجز الكلى Overall Deficit

وهو محصلة تفاعل الإيرادات مع المصروفات ولا تشمل الإيرادات فى هذا المستوى حصيلة أى إيراد للحكومة مثقل بالتزام مؤجل كالقروض أى أن الإيرادات تعبر فى هذه الحالة عن تدفقات نقدية حقيقية .

– العجز الصافى Net Deficit

وهو الرقم النهائى بعد التغطية الجزئية للعجز الكلى باستيعاب مدخرات القطاع العائلى والقطاع العام وتسهيلات الموردين والقروض الخارجية والداخلية غير الائتمانية أى أنه لا يبقى فى النهاية بعيداً عن العجز الصافى سوى الاقتراض من الجهاز المصرفى .

والاقتراض من الجهاز المصرفى الذى هو خاتمة المطاف فى عمليات الحكومة هو الذى نعنيه ونركز عليه بل ومن المفروض أن يركز عليه المخطط المالى والاقتصادى إذا ما أرادت الحكومة – أية حكومة – أن تضع تخطيطاً سليماً لسياستها الاقتصادية يحفظ التوازن المالى والنقدى معاً وإلا أفضى الأمر إلى وضع قد يؤدى بثمار التنمية من جراء عدم توافر صمام للامان يضبط كمية عرض النقود ووسائل الدفع فى المجتمع فيعانى منه الأفراد من جراء زيادة التضخم وهم فى نفس الوقت موضوع وهدف التنمية . وطالما أن التضخم المستورد يصعب تجنبه فلا أقل من كبح جماح عوامل التضخم الداخلية .

ومن عناصر أحكام الرقابة على عوامل التضخم الداخلى حجم الائتمان الممنوح من الجهاز المصرفى لقطاعات الاقتصاد القومى وتخرج جميعها عن نطاق البحث حيث يتكفل بها سعر الخصم وأسعار الفائدة ، وكلها يحددها البنك المركزى ويحكمها فيما يحكمها اقتصاديات تمويل المشروعات . والذى نركز عليه هو حجم الائتمان الممنوح لقطاع الحكومة العامة . وفى سبيل قياس هذا الائتمان فان من بين أمثل الوسائل نسبته إلى إجمالى الناتج المحلى - Gross Domestic Product وأن كان القياس بنسب تتفاوت باختلاف الظروف الاقتصادية لكن الذى يعنينا فى المقام الأول هو أن الحد المأمون والمخطط لعجز الموازنة العامة يصبح قابلا للاحتساب طالما تم تعريفه بأنه العجز النقدى الصافى وطالما تم تعريف أساس الحساب بأنه إجمالى الناتج المحلى .

وطالما أن الأمر فى النهاية يتبلور فى شكل العجز النقدى فإن التداعى المنطقى يفرض علينا التعرض إلى الأساس الاقتصادى لحساب عمليات الحكومة التى تمثل المقاصة بينها فى هذا العجز . ونعنى بعمليات الحكومة مصروفاتها وإيراداتها . فما هو رأى المحاسب الاقتصادى فى الأسس المحاسبية لها ؟ .

إن البيانات التى يحتاجها المحاسب الاقتصادى فى سبيل إجراء التحليل الشكلى لدور الحكومة فى

الاقتصاد يجب أن تتوافر فيها مقومات المنطق من هذا التحليل . أما وقد اتضح لنا أن محصلة عمليات الحكومة تتمثل فى الأثر النقدى لها فإن هذا التحليل يتعين أن يقيس تباعاً وعلى مدار السنة حدوداً شهرية ولتكن ربع سنوية لهذا الأثر تفاديا للتقلبات العنيفة فى عرض النقود بمراعاة موسمية النشاط الاقتصادى وحركة تحصيل الموارد العامة وما من سبيل لتنظيم ذلك كله سوى مراقبة التدفق النقدى من وإلى الخزانة العامة .

من هنا فإن أنسب الأسس لقياس الأثر الاقتصادى للتدفق النقدى الحكومى هو مرحلة الدفع الفعلى بالنسبة للمصروفات الحكومية والتحصيل الفعلى للإيرادات أو أقرب مرحلة لواقعة الدفع أو التحصيل الفعلى وبهذا توضع أولويات أسس التحليل الاقتصادى كما يلى :

– بالنسبة للمصروفات :

الشيكات المنصرفة Checks Paid

الشيكات المصدرة Checks issued

أوامر الصرف Payment orders

– بالنسبة للإيرادات :

الشيكات المحصلة Checks cashed

الشيكات المستلمة Checks delivered

اقتصاديات المحاسبة الحكومية على المستوى الجزئى :

تطورت الأساليب الحديثة للموازنة العامة للدولة بدأ بموازنة البرامج والأداء Programme and Performance Budget ولقيت ذيوعاً وانتشاراً واسعاً وتلاها نظام التخطيط والبرمجة والموازنة Planning Programming Budgeting System (P.P.B.S.) وفى النهاية نظام التقدير الشكلى للموازنة تعريباً لما يسمى Zero Base Budget (Z.B.B.) ومن رأينا أن موازنة البرامج والأداء ستظل إلى أمد بعيد علامة على طريق تطوير الموازنات العامة ورفع كفاءة إعدادها وتنفيذها والرقابة على ذلك التنفيذ ومتابعتها وتقييم الأداء فى مجال الخدمات العامة وتحقق فى النهاية مقوماً من أهم مقومات محاسبة المسئولية Accountability فى ذلك المجال فى إطار قياس اقتصاديات تشغيل وحدات الخدمات .

فى المدخل الإدارى لأسلوب البرامج والأداء وما يحققه من أساليب لقياس الأداء وتحديد وحدات قياسه مع إيجاد نوع من قياس تكلفة الأداء عند مستوياتها المختلفة يتحقق للموازنات العامة الوقوف على مواطن الإسراف ونخص بالذكر منها المصروفات غير المباشرة التى هى آفة العمل الحكومى ومحور لمعظم تشخيصات أدواته . ولا مراء فى أن كل سبيل لدراسة الانفاق الحكومى يمر عبر التكاليف ويصل إلى ترشيد الانفاق وتعظيم عائدات تكاليفه . ولا يتطلب هذا الأمر مزيداً من التركيز على أن المقصود بالتكاليف هنا التكاليف بكل معاييرها العلمية والمحاسبية .

ومن النتائج المرموقة للمدخل المحاسبى السليم القائم على قياس التكلفة إلى جانب الآثار المالية الارتقاء بالجوانب الإدارية للعمل الحكومى حيث يصبح من الميسور متابعة وتقييم الأداء فى قطاع الخدمات على أسس مستقرة عينياً ومالياً بما تكفله المتابعة والتقييم من مقومات موضوعية.

لكن هل تطوير الحسابات الحكومية بحيث تستند إلى أساس الاستحقاق يعتبر شرطاً لإرساء موازنة البرامج والأداء. أو بعبارة أخرى هل يمكن قيام ذلك الأسلوب على غير أساس الاستحقاق؟ لقد كان هذا الموضوع محل مناقشات طويلة فى الندوات التى عقدتها هيئة الأمم المتحدة وعلى ضوء المشكلات التى واجهت أمم العالم فى سبيل تطوير معالجة المعاملات الحكومية أوصت تلك الندوات بأن تطوير المحاسبة الحكومية إلى محاسبة إستحقاق لا يجب أن يقف عقبة أمام تطوير الموازنة إلى موازنة برامج وأداء.

وقد أدى إلى ذلك ما وضح من أن متطلبات تطوير المحاسبة الحكومية فى كثير من بلدان العالم لا تتوافر بالضرورة من النواحى الإدارية والتنظيمية والوظيفية وأنه فى إنتظار تلك المقومات لا يجوز أن يقف ذلك عقبة فى سبيل تطوير الموازنه إلى موازنة برامج وأداء، وكانت هذه التوصيات — تعنى تأسيس موازنة البرامج والأداء — على أساس من المعاملات النقدية من الصراحة والوضوح بحيث فتحت الطريق أمام الكثير من الدول لتطوير موازناتها.

ويأتى دليل موازنة البرامج والأداء الصادر عن هيئة الأمم المتحدة قائلا بأن تبنى موازنة البرامج والأداء وإرساء نظام متكامل للادارة المالية لا يتوقف بالضرورة على أساس محاسبى بذاته. وأن موازنة الأداء بالإمكان إعدادها بإستخدام الأساس النقدى أو أساس الإلتزامات Obligations أو أساس الإستحقاق(*).

(*) U.N.A Manual For Progromme And Performance. Budgeting (1966), p. 25

والترجمة العربية الدليل من إعداد د. محمد سعيد أحمد، محمد حامد إبراهيم الصادر عن المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ص (٨٢).

الفصل الثالث

نتائج البحث

وضح من الفصل الأول أن التطوير الأول للمحاسبة الحكومية نحا نحو أسلوب الاستحقاق وأن خطوات عديده اتخذت للتنفيذ للاتجاه بالموازنة العامة وحساباتها نحو الاستحقاق ولتقييم مسار خطوات التطوير نوجز معاييرها فيما يلى:

— تنقية المصروفات الجارية من كل مصروف رأسمالى.

وأنه وإن كانت العمليات الجارية منقاه فعلا قبل صدور القانون من أكبر المصروفات الرأسمالية حجما سواء كانت فى شكل تكوين رأسمالى ثابت أو تحويل رأسمالى. إلا أن التطوير عمل على تنقية المصروفات الجارية للمنظمات الحكومية مما كان لم يزل عالقاً بها وهو عنصر التجهيزات والمعدات الصغيرة. ومع ذلك فإن عدم نجاح هذه التجربة لا ينال من الرجعة فيها كثيراً لضآلة هذا العنصر فضلا عن الثبات النسبى للاتفاق عليه مما لا يفقد المقارنات عبر السلاسل الزمنية كثيراً من فاعلية القياس.

— إنشاء حسابات للأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ:

بتطوير النظام الذى كان قائماً وحصر الأصول الثابتة وتصنيفها على نسق النظام المحاسبى الموحد وتوسيط حساب المشروعات تحت التنفيذ. وذلك كله بطريقة شمولية وانشاء حسابات لها مقابلها حساب المال العام ضمن القيد المزدوج وليس بطريقة عمليات احصائية وجزئية.

وكان فى الذهن أن يتلو ذلك فى المستقبل خطوة نحو احتساب اهلاك لتلك الأصول.

— تحميل مصروفات السنة بالتكاليف الفعلية للخدمات المؤداة خلالها، وذلك بالأساليب الآتية:

• تطوير معالجة المستلزمات السلعية بتوسيط حسابات المخازن وتحميل حسابات السنة بالمستخدم كمدخلات لإنجاز الخدمات العامة بدلا مما كان يجرى عليه العمل من تحميل حسابات السنة بالمشترى دون نظر لعملية الاستخدام مما أتاح ايجاد حسابات لمراقبة المخزون السلعى.

• وضعت الأساليب المحاسبية اللازمة لمواجهة المصروفات المستحقة والمدفوعات المقدمة والمدفوعات عن سنوات سابقة.

تلك هي مقومات ومعايير المرحلة الأولى لتطوير النظام المحاسبي الحكومي . وهي كلها ملامح تطوير مرحلي كبير إذا قيست منجزاتها بالفترة الزمنية من سنة ١٩٧٣ حتى ١٩٧٩ وهي فترة قصيرة فانها تعكس بغير شك خطوات معقولة ومجدية ومؤدية إلى هدفها المرسوم خاصة إذا علمنا أن الإصلاح في المجال الحكومي – والتجارب كثيرة في هذا المال – يتعين أن يكون حثيثاً ووئيدا بالنظر لما يصاحب التنظيم المالي والإداري من متاعب غنى عن البيان الإشارة إليها وإنما نخص بالذكر منها العنصر البشري .

والسؤال الذي يتبادر إلى الذهن فوراً . هو ماهي دوافع هذا التطوير ؟ وماهي بالتحديد مقاصد القانون رقم ٥٣ حينما أرسى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية ؟ ظاهر الأمور أن الهدف كان إصلاحا موازنيا ومحاسبيا وذلك بغير شك فضيلة من فضائل ذلك القانون وقد طال انتظاره لخمسين عاماً كاملاً . إلا أن الواقع أن القانون كان يستهدف غايات أعمق وأبعد من هذا بكثير إذ كان يرمي إلى إصلاح هيكلي في الموازنة العامة للدولة بتطورها إلى موازنة برامج وأداء عن طريق كفالة أساس محاسبي سليم يصلح دعامة لقياس التكلفة الحقيقية للاداء ووحداته عن طريق حساب المصروفات على أساس الاستحقاق .

وقد كان القانون قانونا مالياً رشيدا بغير شك إذ لم يمد نطاق الاستحقاق إلى الإيرادات فابقاها على الأساس النقدي بالنسبة لموازنة الحكومة باعتبار أن معايير التكلفة محلها جانب المصروفات وحده وأن تقدير الإيرادات موازنة ومحاسبة ليس من الرشاد المالي في شيء إذ قد يترتب على أساس الاستحقاق في الإيرادات أن يكون التوازن وهمياً قائماً على تقديرات لن تتحقق بكاملها . ومع عدم مرونة تراجع مصروفات الحكومة فإن الأمر يؤدي إلى إرتباك المخطط المالي .

لكن الغاية التي استهدفها القانون ألا وهي موازنة البرامج والأداء لم تتحقق بالكامل إذ أن خطوات تطوير الموازنة تلاقت في نفس الوقت عاصرت فترة ما بعد صدور القانون متغيرات إقتصادية داخلية وخارجية زادت من الضغوط على ميزان المدفوعات المصري وتطلب فيما تطلبت ضغط عجز الموازنة العامة وتخفيف الضغوط التضخمية وإجراء التوازن المالي في إطار التوازن الاقتصادي العام وظهرت الحاجة ملحة إلى التنسيق بين السياسات المالية Financial والموازنة العامة أهم أدواتها والسياسات النقدية Monetary .

وهنا نعيد إلى الأذهان ما نص عليه القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ إذ في الوقت الذي أخرج المشروعات العامة الاقتصادية من نطاق الموازنة العامة أوجب أن تستشير وزارة المالية البنك المركزي قبل إعداد الموازنة العامة للدولة بهدف التنسيق بين كل من السياسات المالية والنقدية والائتمانية .

كان من اللازم تغطية حاجات الاقتصاد المصري خاصة تجاه المنظمات الاقتصادية الدولية والدول الأجنبية التي تلح على دراسة وتحليل الموقف الاقتصادي المصري وموازنة الحكومة تشغل منه حيزا كبيرا ولها وزن مؤثر فيه . تخضع تلك الدول والمنظمات كل ذلك لقياسات كلية مالية ونقدية قبل تقديم مساعداتها لدعم ميزان المدفوعات والمعونات والمنح والاسهامات في المشروعات الإنفتاحية المشتركة .

هذا هو تقييم الموقف من منظور محاسبي ومنظور إقتصادي . وقد بان أن عائدات النظام المحاسبي الحكومي المنظور على أساس الاستحقاق ترجع عليها

عائدات النظام القائم على الأساس النقدي لدرجة أن القانون رقم ١١ لم يعد بالوضع إلى ما كان عليه قبل صدور القانون رقم ٥٣ وهو الأساس النقدي المعدل فحسب بل أنه أمعن في الأساس النقدي ليصبح نقدياً بحتا .

لا يبقى إلا تقييم موقف المحاسب المالي من هذه التطورات . لاشك أن المنظور المحاسبي البحت يرى في التعديل الأخير أنه ينطوي على رجعه إلى الوراء وردة عن مرحلة ما أن لاحت تباشيرها تنبيء عن تطوير المحاسبة الحكومية بالفقه المحاسبي حتى انطفأت ونكص النظام على عقبيه فعاد كأن لم يتم أزاوه . وإذا سميت الأشياء بمسمياتها عادت حسابات الحكومة حسابات مقبوضات ومدفوعات .

لكن تاريخ المحاسب المالي كان وما يزال دائماً متلائماً ومتطلبات الأنشطة الصناعية والتجارية والمالية المختلفة فيضع لها التنظيم المحاسبي الذي يتوائم مع طبيعة كل منها واحتياجات أرباب المنشآت . فليس بكثير عليه أن يلبي إحتياجات مجتمع بأكمله لقاء التنازل عن استفاضات الفقه المحاسبي أملا في تحقيق الرفاهية الاقتصادية . وفي هذا الصدد يشير دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة في أكثر من موضع إلى الوظيفة الاقتصادية للمحاسبة الحكومية منها قوله ولقد أصبح حجم المعاملات المالية في الحكومة ومداها خاصة في الدول النامية عاملا بارزا وحاسماً في الحياة الاقتصادية ويعكس هذا التطور الحديث نسبياً المسئوليات الجديدة التي يفترض أن تتحملها الحكومة تدعيما التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومحافظة على الاستقرار الاقتصادي من أجل هذا أضحى ضروريا أن يكون لدى الحكومات بيانات تسهل تحليل آثار النشاط الحكومي على باقي جوانب الاقتصاد وتقدم أساساً لإصدار القرارات الخاصة بالسياسة الضريبية والاقتصادية (*) .

وعلى المحاسب المالي والحالة هذه وهو في موقف المفاصلة إنما ينحاز إلى مذهب العلم للحياه دون مذهب العلم للعلم . ولا يدع نظريات بذاتها صخرة تتحطم عليها موجات التفاهم مع المحاسب الحكومي . ويعلن بجلاء أن النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي الموحد نظامان لا يلتقيان ولا ينبغي أن يلتقيا على الأقل إلى حين تطوير نظام الإدارة المالية والموازنة والحسابات بما يكفل تحقيق أساس الاستحقاق واستخراج البيانات النقدية في آن واحد . ونرجو أن لا يطول الأمد حتى يتحقق ذلك .

والساحة مازالت بحاجة إلى جهود المحاسب المالي لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي . ولا ينبغي كما ذكرنا أن تقف بعض الأسس المحاسبية بدعوى أنها راديكالية عقبة في سبيل اسهامه في أثرا المحاسبة الحكومية . فما زال هناك جوانب ماليه تحتاج إلى مزيد من البحوث والتطوير كالنظام الدفتري وتبسيط النماذج والدوره المستندية وأحكام الرقابة الداخلية والتحليل المالي والتقارير وأساليب الإدارة والرقابة المالية .

(*) U. N. A Manual For Government Accounting, (1970) P. 42.

والترجمة العربية للدليل من إعداد سليمان على الدين صادرة عن المنظمة العربية للعلوم الإدارية .

سلسلة مقالات علميه عن

حسابات الحكوميه بين النظريه والتطبيق

بقلم الأستاذ / وفائي توفيق صالح

دكتوراه التخصص فى المالية العامة من جامعة السوربون



فى مقال سابق (١) تكلمنا عن بعض النظريات المحاسبية التى تطبق فى مجال المحاسبة الحكومية وكانت نظريات القيد، الأموال المخصصة كما تكلمنا عن الأسس المحاسبية التى يتم بموجبها تحميل السنة المالية بالمصروفات والإيرادات الواجبة . وفى هـذا المقال نستتبع الحديث عن بقية هذه النظريات .

رابعاً : نظرية الخزانة العامة

ترتبط نظرية الخزانة العامة بالأسس المحاسبية المتبعة وهى الأساس النقدى وأساس الأستحقاق ذلك أن عمليات الخزانة العامة تمثل الترجمة النقدية لتنفيذ الموازنة العامة بل وتتعداها لتشمل على عمليات أخرى خارج الموازنة العامة للدولة ، فإذا اتبع الأساس النقدى فإن كل مايتعلق بالموازنة من عمليات الخزانة العامة سواء كان يتعلق بموازنة السنة نفسها أو بسنوات أخرى سابقة أو لاحقة لابد وأن يحمل لمصروفات وإيرادات هذه الموازنة أما إذا اتبع أساس الاستحقاق فإننا نجد بعض عمليات الخزانة العامة لا تسجل ولا تحمل بها مصروفات وإيرادات موازنة السنة التى تمت فيها هذه العمليات .

وأياً كان الأساس المتبع فإن عمليات الخزانة العامة لها نظرياتها الخاصة نوردها فيما يلى : —

ا — نظرية وحدة الخزانة . تطبق العديد من الدول نظرية وحدة الخزانة العامة بمعنى أن الدولة أيا كان وضعها لايجب أن يوجد سوى خزانة واحدة . وبطبيعة الحال فإنه بالتطبيق العملى لا نجد مكان واحد توجد به الخزانة لكى يتم فيه كافة إجراءات التحصيل والصرف ولكن نجد عدة خزائن مختلفة فى جميع أنحاء البلاد إلا أن هذه الخزائن وإن تعددت تكون فى مجموعها خزانة واحدة للدولة .

وتتضمن هذه النظرية توحيد الإجراءات المختلفة التى تتبع فى جميع عمليات الخزانة وفى نهاية العام يتم عمل مركز مالى موحد يصدر فى صورة المركز المالى للخزانة العامة للدولة .

نظرية تعدد الخزائن : — تطبق بعض الدول هذه النظرية ومؤداها عدم توحيد الخزائن العامة للدولة فى خزانة عامة موحدة ، وفى هذه النظرية نجد أنه أيا كانت الإجراءات المتبعة فى عمليات الخزائن العامة موحدة إلا أننا نجد فى نهاية العام مراكز مالية متعددة للخزائن العامة بالدولة فنجد مثلا خزينة عامة للوزارات والمصالح ونجد خزينة عامة لأجهزة الحكم المحلى وهكذا . وقد تفيد هذه النظرية فى تطبيقها الوقوف على المركز المالى النقدى لكل خزانة عامة إلا أنه يعاب عليها تفتيت المركز المالى للدولة الذى يجب أن يظهر فى صورة موحدة .

(١) أنظر العدد الثالث ص •

حـ — نظريات التمويل : تتولى الخزانة العامة — بما لها من حق إصدار العملات المحلية للدولة — تمويل الموازنة العامة للدولة وتمويل كافة عمليات الصرف فى الإرتباطات التى تعقدها الدولة ونظريات التمويل معلومة ومنها .

١ — عمليات التمويل قصير الأجل : — ويكون ذلك بإصدار صكوك على الخزانه العامة يقوم بشرائها الأفراد الطبيعين (الشعب) أو الأفراد الإعتباريين (الشركات والهيئات والبنوك) ويكون الصك فى صورة سند أو تعهد أو شهادة برد القيمة فى أجل قصير .

٢ — عمليات التمويل طويل الأجل : — ويكون ذلك على شكل قروض طويلة الأجل إما داخلية بالعملات المحلية أو خارجية بالعملات الأجنبية كما يكون أيضاً فى شكل صكوك على الخزانة أو تراخيص ماليه وخلافه .

وأيا كانت طريقة التمويل فإن الخزانة العامة تلجأ لهذه القروض موازنه مصروفاتها بإيراداتها النقدية حيث أنه من غير الجائز أو المعقول أن يتقدم أى شخص للدولة بشيك للخزانه العامة وترفض الخزانه العامة سداده لعدم كفاية الأموال ومن المعلوم أن الدولة لما لها من حق السيادة تستطيع إصدار العملات النقدية لمقابلة العجز فى مدفوعاتها حتى ولو كان هذا العجز لسنوات متتالية وهو مايعرف بنظرية العجز المستمر

Systematic Deficit theory

٣ — عمليات التمويل الذاتى : ويكون هذا التمويل من الأموال الفائضة الموجودة تحت يد الخزانه العامة أو لما يتوافر لدى الخزانة العامة من أموال نتيجة بيع أصل من الأصول مثلا .

ء — حسابات الخزانة :

لانستطيع — ونحن فى مجال حسابات الحكومة بين النظرية والتطبيق — أن نغفل الكلام عن حسابات الخزانه وهو لفظ يطلق على جميع أنواع الحسابات التى تفتح عن عمليات لا يتم الصرف عليها من بنود وإعتمادات الموازنه العاديه ولا يدرج لها بالتالى أى إعتمادات ضمن مشروع الموازنة ، بل إن هذه العمليات تمول من أموال الخزانة العامة التى تتكون إما من الإحتياطى أو من مبالغ "تأمينات أو من فائض العمليات التجارية التى تتولاها الحكومة أو من أى قروض تصدرها الحكومة وتضاف حصيلتها للخزانة العامة وفقاً لما تقدم .

ولتوضيح ما تقدم نقول أنه فى بعض الحالات

يستدعى الأمر تمويل بعض عمليات معينة بمبالغ خارج نطاق الموازنة العامة للدولة على أن تحصل هذه المبالغ فيما بعد كأن يكون التمويل مثلا بقصد شراء بعض سلع أو مواد تموينيه لإعادة بيعها وفقاً لسياسة تموينية معينة . وفي حالات أخرى عكسية تمول الخزانة أولا بمبالغ تدفع من الأفراد أو الهيئات للصرف منها في عمليات معينة فيفتح لكل منها حساب خاص خارج الموازنة العامة يندرج ضمن حساب الخزانة العامة مثال ذلك ح/ تمويل البحوث العلمية بالجامعات ومعاهد البحث العلمي .

وحسابات الخزانة العامة إما أن تكون مدينة أو دائنة أي تبدأ مدينة أو دائنة وهذا لا يعني حتماً أن يكون الرصيد في نهاية كل عملية متفقاً والوضع الذي بدأ به الحساب فقد يكون تمويل عملية من عمليات التمويل فيفتح لها حساب خاص يجعل مدينا بقيمة الأصناف المشتراه ثم تسفر عمليه البيع عن أرباح فيظهر رصيد الحساب في نهاية العملية دائناً وقد يحدث العكس في حالات أخرى .

ومن أمثلة الحسابات المدينة حسابات تمويل المواد التموينية وحساب مقاومة دودة القطن ، أما الحسابات الدائنة فمنها حساب تمويل شراء القطن وحسابات القروض المختلفة .

الإعتبارات التي تبرر التمويل عن طريق الخزانة العامة :

من المعلوم أن الخزانة العامة لا تمول الموازنة العامة فقط وإنما تمول بالإضافة لحسابات الموازنة العامة حساب الخزانة العامة المتقدم بيانها . وقد يتساءل البعض عن الغرض من تمويل بعض العمليات عن طريق الموازنة وعدم إدراج إعتمادات لها ضمن مشروع الموازنة على أن تسدد الحصيلة الناتجة من هذه العمليات لحساب الإيرادات أو تخصم تكاليف العملية بالكامل على حساب المصروفات .

والرد على ذلك أن توسيط الخزانة العامة رأساً في تمويل بعض عمليات وإنشاء حسابات خاصة لها إنما يتم في ظروف ولأغراض تبرر بل وتحتم تمويل هذه العمليات خارج نطاق الموازنة لبعض إعتبارات يمكن تلخيصها فيما يلي :

١ – إن إنشاء حسابات خاصة تمول من الخزانة العامة يمكن الحكومة من الوقوف على المركز المالي الحقيقي لكل عملية من العمليات التي تمول رأساً من الخزانة العامة .

٢ – إن توسيط حسابات الخزانة العامة من شأنه عدم تضخيم إعتمادات الموازنة (الإيرادات والمصروفات) دون مبرر إذ أنه كل من هذه الحسابات أما أن يتوازن في نهاية العملية وإما أن يسفر عن ربح (فائض) أو خسارة (عجز) فيظهر الرصيد دائناً في الحالة الأولى ومديناً في الحالة الثانية وعندئذ يمكن إضافة الفائض لحساب الإيرادات ويحمل العجز لحساب المصروفات .

٣ – إن العمليات التي تمول عن طريق الخزانة العامة ويفتح لها حسابات جارية خاصة لا تنفذ عادة في سنة واحدة بل أنها تستمر لعدة سنوات وفي هذه

الحالة يرحل رصيدها سنة بعد أخرى على أن يسوى في النهاية تبعا للشروط الموضوعة لها .

الخزانة العامة في جمهورية مصر العربية :

تأخذ جمهورية مصر العربية بمبدأ وحدة الخزانة العامة فجميع الأموال مركزي بالبنك المركزي المصري الذي يقوم نيابة عن الحكومة بعمليات الصرف والتحصيل النقدي وإمساك حسابات – كوسيط بين وزارة المالية وأجهزه الدولة الأخرى – لكل وحدة إدارية تخولها وحدة حسابية .

وفي وزارة المالية فإن وكالة الوزارة لشئون التمويل بإداراتها المركزية المختلفة تتولى الاشراف على عمليات الخزانة العامة وحساباتها المختلفة .

خامساً : النظريات القانونية :

ذكرنا في مثال سابق أن حسابات الحكومة تتصل بصورة أو بأخرى بعلوم كثيره من بينها القانون ولا يخفى بأن مدير الحسابات وهو يقوم بأداء عمله إنما يطالب بتنفيذ العديد من القوانين واللوائح والتعليمات نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر قانون المحاسبة الحكومية ، قانون نظام العاملين بالدولة ، قانون المناقصات والمزايدات ، قانون ضرائب الدخل ... الخ وبطبيعة الحال فإن تطبيق مثل هذه القوانين يتطلب الوقوف ، ومعرفه العديد من المبادىء والنظريات مثال ذلك مبدأ والجهل بالقانون لا يعفى من المسئولية ، ومبدأ إن العقد شريعة المتعاقدين ، وقد يكون العقد محرراً أو شفهيا وقد يكون في صورة عقد أو في صوره تبادل خطابات يمثل أحدهما عرض من جانب ويمثل الآخر قبولا من جانب آخر وهكذا .

وفيما يلي يتعرض الكاتب لبعض النظريات التي يراها ضرورية لكل زميل في حقل حسابات الحكومية .

(أ) نظرية الفصل بين السلطات :

في أعمال المحاسبة الحكومية سلطتان الأولى سلطة الآمر بالصرف وهو الذي قام بإجراءات التعاقد وإنهاء الاتفاق بأداء الخدمة للوحدة الإدارية المختصة ، وسلطة المحاسب المسئول عن صحة وسلامة الصرف قانوناً ومستندياً ومحاسبياً .

ويتم إبراء ذمة الحكومة في معظم الأحيان عن طريق سداد المستحقات بموجب شيكات يتم سحبها بمعرفة الوحدة الحسابية التي يرأسها مندوب من وزارة المالية ، ويصبح الشيك صالحاً للصرف بمجرد التوقيع عليه بتوقيعين أحدهما وهو التوقيع الأول ويختص به السلطة الإدارية (الآمر بالصرف) والثاني ويطلق عليه التوقيع الثاني ويختص به المحاسب المسئول عن الصرف .

وتأخذ جمهورية مصر العربية بمبدأ فصل السلطات فنجد أن السلطة الأولى تتبع الجهة الإدارية ذاتها ، أما السلطة الثانية فتتبع وزارة المالية . وقد جاءت المادة ٢٠ من القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ فى شأن المحاسبة الحكومية مؤكدة لهذا المعنى حيث نصت على الآتى :

« يتبع وزارة المالية مراقبوا عموم ومديرو الحسابات ووكلائهم الذين يشرفون على أعمال الحسابات بالجهات الإدارية ويكون لهم حق التوقيع الثانى على الشيكات وأذون الصرف وذلك وفقاً للنظام المحاسبى المتبع فى تلك الجهات » .

(ب) المسئولية الإدارية والجنائية :

إن كل من يعمل فى حقل الشئون المالية والإدارية مسئولا مسئولية إدارية عن كافة الأخطاء التى تقع منه أو بسببه أثناء تأدية وظيفته كما هو مسئول أيضاً مسئولية جنائية فى الحالات التى تستتبع المسائلة والتى يرتكب فيها خطأ مما يعود أثره على الحكومة وأموالها وممتلكاتها بالاتلاف أو الضياع أو الفقد ... الخ

كما أن السلطتين الأولى والثانية مسئولتين عن الأخطاء التى تقع منهم أو من غيرهم وكان فى الأمكان أن يتجنبوها مثال ذلك واقعه إعتماد صرف مبلغ لم يكن أصلا معتمد بالموازنة أو صرف مبلغ لأشخاص غير مستحقين لها . وهكذا فإن المسئولية هنا ليست مسئولية إدارية وجنائية فحسب بل أنها تمتد إلى المسئولية التأديبية التى تستوجب المسائلة وتوقيع الجزاء التأديبى .

(ج) التفرقة بين الخطأ الشخصى والخطأ المرفقى :

يراعى فى مجال حسابات الحكومة التفرقة بين نوعين من الأخطاء :-

١ ــ الخطأ الشخصى : وهو الذى يؤديه أو يرتكبه الشخص بنفسه وكان له أن يتجنبه مثل ذلك أن يقود سيارة حكومية دون أن يكون له الحق فى ذلك ثم يحدث بها حادثة فى الطريق مما يؤدى إلى إحداث ضرر بممتلكات الحكومة فإن هذا الخطأ هو خطأ شخصى يستوجب مساءلة مرتكبه وتحميله بكافة النفقات المترتبة على معالجته .

٢ ــ الخطأ المرفقى : هو الذى يؤديه أو يرتكبه الشخص بنفسه وبعلمه ولكن بسبب تأدية وظيفته ومثال ذلك السائق المعين على سيارة حكومية الذى يكلف بأداء مهمة معينة وفى أثناء الطريق يحدث تصادم يؤدى إلى اتلاف السيارة أو جزء منها فإن الخطأ هنا يكون خطأ مرفقى بسبب أداء الوظيفة .

والفرق بين الخطأين ، هو أن يتحمل الشخص مرتكب الخطأ الشخصى بكافة آثاره ويقع عليه وحده عبء هذا الخطأ ، أما مرتكب الخطأ المرفقى فتتحمل جهة الإدارة بكافة آثاره وكافة الإلتزامات على هذا الخطأ .

[البحث بقيه]

دليل المراجع فى المحاسبة الحكومية



للأستاذ / ابراهيم هنرى يونان
وكيل وزارة المالية لمحافظة المنوفية

تناولنا فى الحلقة السابقة القواعد التى يتعين على المراجع مراعاتها عند مراجعة طلب صرف بدل السفر ومصاريف الانتقال ومرتب النقل .

ونوضح فى هذه الحلقة أهم القواعد التى يتعين على المراجع مراعاتها عند مراجعة طلبات صرف قيمة الأصناف أو الأدوات (الاستمارة ٥٠ ع.ح) أو طلبات صرف قيمة الأعمال والترميمات فى ضوء ما تضمنته أحكام لائحة المناقصات والمزايدات ولائحة المخازن والمشتريات واللائحة المالية للميزانية والحسابات والكتب الدورية والمنشورات العامة المعدلة لها .

(أولا) أحكام عامة :

١ ــ التأكد من استيفاء استمارة الصرف للنواحى العامة التى تتمثل فى وضوح البيانات واسم صاحب الحق والمستندات المؤيدة للصرف مرقمة ترقيماً مسلسلا ومثبت عددها فى الخانة المخصصة لذلك ، وتحديد البند المختص وسماح الصرف ورقم وتاريخ الارتباط وإقرار كاتب الحجوزات والتنازلات ..... الخ ومراعاة التوقيع بالاعتماد الإدارى فى القسمين حرف « أ » ، « ب » من الاستمارة من العاملين المرخص لهم بذلك من غير العاملين بالوحدة الحسابية .

[مادة ٤٣٧ ، ٤٣٨ ، ٤٤١ من اللائحة المالية]

٢ ــ التأكد من تنفيذ المورد أو المقاول للمواعيد المقررة فى التعاقد والتحقق من خصم غرامات التأخير المقررة إن وجدت وذلك طبقاً للقواعد المنصوص عليها بالمادة ٩٣ من لائحة المناقصات والمزايدات .

٣ ــ التأكد من إبلاغ مصلحة الضرائب طبقاً للقانون مع التحقق من أن الدمغات المستقطعة من الصرفيات هى الواجب خصمها .

[قرار وزارى رقم ٦٤ لسنة ٦٨ وكتاب دورى رقم ٩٨ لسنة ١٩٦٨] .

(مادة ٧٨ – من لائحة المناقصات والمزايدات)

٤ – فى الأحوال التى يكون قد جرى فيها عمل مناقصات فيجب مراعاة ما يأتى : –

« ا » ارفاق عطاءات المناقصه المحلية وصورة كشف توريع هذه العطاءات (الاستماره ١٩٦ ع ح) وطلبات التوريد مع استمارة الصرف .

« ب » – إذا صرف بمقتضى المناقصه المذكوره مبالغ على عدة دفعات ، فيجب أن يبين فى استمارات اعتماد الصرف التالية رقم وتاريخ مستند الصرف المرفق معه أوراق المناقصة ورقم البند المحفوظ بها ضبارته هذا المستند .

« ج » اذا كانت عملية الشراء أو الاعمال قد تمت عن طريق « المناقصة العامة » فيجب أن يدون على استمارة الصرف رقم وتاريخ الخطاب الذى أرسلت به أوراق المناقصة العامة إلى الجهاز المركزى للمحاسبات .

« د » إذا كانت عملية الشراء قد تمت « بالممارسة » أو « بالأمر المباشر » ، فيجب أن يرفق محضر لجنة الممارسة المعتمد من السلطة المختصة أو مذكرة الشراء بالأمر المباشر معتمده من السلطة التى رخصت بذلك .

« هـ » فى الأحوال التى يكون قد صدر للجهة ترخيص مالى بعدم عمل مناقصه ، فيجب أن يرفق باستمارة الصرف صورة هذا الترخيص وصورة الطلب الأصلى الصادر من الجهة بطلبه وذلك عند طلب صرف أول مبلغ بمقتضى هذا الترخيص .

[ك . د رقم ١١ لسنة ١٩٥٩ ورقم ٣١ لسنة ١٩٥٩
ك . د رقم ٥٧ بسنة ١٩٦٤ ورقم ٤٨ لسنة ١٩٦٤]

٥ – أن يراعى فى جميع الحالات التى يتم فيها دفع مبالغ مقدماً سواء كان الدفع المقدم لمتعهد أو مقاول أو هيئة عامة أو مصلحة حكومية ، الحصول على الترخيص المالى بالدفع المقدم من السلطه المختصه فى الحالات التى تتطلب ذلك ؛ مع اجراء القيود المحاسبية المنصوص عليها بالمادة ٦٦٥ من اللائحة المالية :

(٦) لايجوز صرف مبالغ مقدماً عن أعمال أو مشتريات يتم تنفيذها فى سنة أو سنوات قادمة إلا فى حدود الاعتمادات المدرجة فى موازنة السنة المالية التى يتم فيها الصرف

(منشور عام رقم ١ لسنة ١٩٦٥)

٧ – يراعى تقديم خطاب ضمان بنفس القيمة والعملة عن المبالغ التى تدفع مقدماً وفقا لأحكام المنشور العام رقم ٣ لسنة ١٩٦٥ ؛ ويعفى من ذلك الشركات والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة للقطاع العام اذا لم تتجاوز الدفعة ٥٠ جنية أو إذا صدر بإعفائها قرار خاص من وزارة المالية إذا تجاوزت تلك القيمة ؛ كما تعفى الهيئات العامة عند الحصول على الدفعات المقدمة بالعملة المحلية .

(منشور عام رقم ١ لسنة ١٩٦٩)

ثانيا – أحكام خاصة بصرف قيمة الاصناف أو الادوات

(١) أن الفاتورة المرفقة مختومة بختم الصورة الأصلية أو بختم الصورة الثانية حسب الأحوال .

٢ – أن أمين المخزن أقر على الفاتورة الأصليه باستلام الأصناف أو الأدوات واثبت التاريخ . وفى حالة الأصناف المستهلكة التى تشترى للاستعمال المباشر

ولا تزيد قيمة الصنف الواحد منها على جنيه واحد ضرورة التأكد من وجود إقرار من الموظف المختص مصدقاً عليه من الرئيس المباشر بما يفيد ورود الصنف واستعماله مباشرة (دون إضافته للعهدة المخزنية) .

٣ – أن إذن الإضافة (الاستمارة ١١٢ ع ح) مرفقة باستمارة الصرف وذلك بالنسبة للأصناف المستديمة أو الأصناف المستهلكة التى تشترى لغير الاستعمال المباشر مهما كانت قيمتها ، وكذلك بالنسبة للأصناف المستهلكة لغرض الاستعمال المباشر إذا كانت قيمة الصنف الواحد منها تزيد على جنيه واحد .

[ك . د رقم ٢١ لسنة ١٩٦٠ ورقم ٥٧ لسنة ١٩٦٤] .

٤ – أن يرفق محضر الفحص (الاستمارة ١٩٤ ع . ح) عن الأصناف الموردة والتى تبلغ قيمتها ٥٠ جنيه فأكثر أو تقل عن هذا الحد إذا كانت من أصل أصناف رست على المتعهد وكان مجموع ثمنها ٥٠ جنيه أو يزيد .

[م – ١٣٥ من لائحة المناقصات والمزايدات] .

(ف ٢٣٦ / ١ / ٣٢ م ٧ ق ٧ / ٢ / ٥٩ وف ٣ / ٤ / ١٩٥٩) .

٥ – أن يرفق تقرير مصلحة الكيمياء إذا كان فحص الأصناف الموردة يستدعى الرجوع إلى عينات نموذجية علاوة على المواصفات المدونة بالشروط المعلنة للتحقق من توافر هذه المواصفات الفنية مع مراعاة القواعد المقررة بالمادة « ١٣٧ » من لائحة المناقصات والمزايدات بشأن قبول الأصناف غير المطابقة .

٦ – أن المبالغ التى قد تدفع مقدماً عن قيمة الأصناف أو المهمات التى يشترط فيها أن يتم السداد فور الاستلام يراعى الخصم بقيمتها على مصروفات الموازنة مباشرة وذلك بسحب شيك باسم المتعهد أو المورد مع إجراء القيد فى نفس الوقت بالحسابين النظاميين المقررين لمراقبة ورود المستندات وتسويتها حيث أن الصرف فى هذه الحالة يتم بدون مستندات .

ويراعى أن يتم تسليم الشيك للمورد فى هذه الحالة بمعرفة لجنة بعد فحص الأصناف واستلامها ، وإذا اقتضى الفحص إجراء تحليل كيماوى أو فحص دقيق لا يتيسر إجراؤه وقت الشراء وكانت الظروف تحتم استلام الأصناف وأداء الثمن فور الشراء فيؤخذ إقرار على البائع ينص فيه على مطابقة الأصناف للمواصفات الفنية التى تم على أساسها الشراء وتحمله كل مسئولية تنتج عن عدم المطابقة عند التحليل أو الفحص الفنى ؛ وهذا الإقرار يخضع بجميع نسخه المضاة لرسم دمغة الإتساع حيث يعتبر عقداً بين الجهة الحكومية والمورده .

[مادة ١٣٢ من لائحة المناقصات والمزايدات
ك . د . رقم ٦٢ لسنة ١٩٦٥]

ثالثاً – أحكام خاصة بصرف قيمة الأعمال والترميمات .

١ – أن يرفق بمستندات الصرف إقرار الجهة المختصة بما يفيد إتمام الأعمال وإستلامها وكذا الحسابات الختامية وكراسات حصر الأعمال .

٢ – أن تتم المراجعة من واقع كراسة حصر الأعمال مع التحقق من أن الأعمال التى تمت فى حدود ما تم طرحه فى المناقصة أو الممارسة ، وفى حالة وجود زيادة يجب أن يقر المسئول عن العملية بأن الزيادة التى تمت لم تؤثر على أولوية المقاول فى ترتيب عطاؤه وذلك بالاضافة إلى أرفاق الترخيص المالى من السلطة المختصة بالموافقة على التكليف بهذه الزيادة وصرف قيمتها .

[ك . د . ١١ لسنة ٥١ ، ٣١ لسنة ٥٩
ك . د . ٥٧ لسنة ٦٤ ، ٤٨ لسنة ٦٥]

٣ – إذا كانت الأعمال التى تمت تتمثل فى تركيب أصناف جديدة بدلا من أصناف مستهلكة ، فيجب ارفاق صورة (الاستمارة ١٨٧ ع ح) الخاصة بارجاع الأصناف القديمة للمخازن وإرفاق إذن الإضافة (الاستماره ١١٢ ع . ح) عن الأصناف الجديدة بما يفيد إضافتها للعهدة المخزنية .

[م ٧٣ من لائحة المخازن والمشتريات] .

٤ – أن يمسك الدفتر (١٧٨ ع ح) لقيد عقود المقاولات بحيث تثبت به كافة البيانات الخاصة بكل عقد ، كما تدون فيه أولا بأول كل مبلغ يصرف للمقاولين .

[مادة ٧٣١ – من اللائحة المالية] .

٥ – التحقق من خصم مستحقات التأمينات الاجتماعية أو أنه مرفق شهادة تثبت قيام المقاول بسداد هذه المستحقات بمعرفته ، وللجهة الحق فى خصم هذه المستحقات من التأمين النهائى نقداً كان أو كتاب كفالة .

[مادة ٨٨ من لائحة المناقصات والمزايدات
ك . د . رقم ٤١ لسنة ١٩٦٥]

٦ – التحقق من خصم الدفعات الجارية السابقة من الدفعات التالية ومن الختامى ، والتحقق من خصم الدفعات المخصومة بمراجعة المستقطع من الدفعات الجارية والواجب خصمه فى حالة عدم تجزئة هذه الدفعات .

٧ – التحقق من خصم ثمن المياه أو مواد المناجم أو المحاجر إذا كان المقاول قد حصل عليها من الموقع .

رابعا – أحكام خاصة بالتأمينات الابتدائية والنهائية .

١ – يراعى تقديم تأمين مؤقت مع كل عطاء لا يقل عن ١٪ من مجموع قيمة العطاء فى مقاولات الأعمال ، ولا يقل عن ٢٪ من قيمة العطاء فيما عدا ذلك ، ويكون التأمين نقداً أو كفالة أو طابعاً من

مقدم العطاء بخصم التأمين المؤقت من مبالغ مستحقه له لدى الجملة بشرط أن تكون صالحة للصرف وقت تقديم العطاء .

٢ – لا يلتفت إلى العطاءات غير المصحوبة بتأمين مؤقت كامل ، على أنه يعفى من تقديم التأمين الابتدائى أو النهائى الهيئات والمؤسسات العامة والشركات التى تساهم الحكومة فى رأس مالها .

(م – ٤٨ ، ٥١ من لائحة المناقصات والمزايدات
قرار وزير الماليه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ .)

٣ – يراعى إذا كانت الكفالة المقدمة عن تأمين إبتدائى ألا تقل مدة سريانها عن ثلاثين يوما على الأقل بعد انتهاء المدة المحددة لسريان العطاءات ، وإذا كانت عن تأمين نهائى ألا تقل المدة المحدده لسريانها عن ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء العقد إلا إذا اتفق على غير ذلك لظروف خاصه .

ويراعى فى جميع الاحوال إذا كان هناك مايدعو إلى احتمال الرجوع إلى التأمين لأى سبب كان ، أن تطلب الجهة قيمة الكفالة من البنك الصادره من قبل الموعد المحدد لانتهاء مدتها وذلك دون أية معارضة من المتعهد .

(م – ٤٩ ، ٥٢ من لائحة المناقصات والمزايدات
م – ٢٥٤ – ٢٥٥ من اللائحة الماليه)

٤ – التأكد من قيام صاحب العطاء المقبول بإيداع تأمين نهائى يساوى ٥٪ من قيمة مقاولات الأعمال التى رست عليه ، ١٠ ٪ من قيمة مارست عليه فيما عداها وذلك فى فتره لاتتجاوز عشرة أيام من تاريخ اليوم التالى لاخطاره بكتاب موصى عليه بقبول عطاءه ، أو أن يكمل التأمين المؤقت إلى ما يساوى التأمين المشار اليه ، أما بالنسبة للعقود التى تبرم فى الخارج فيكون ايداع هذ التأمين فى فترة لاتجاوز عشرين يوما وذلك لضمان تنفيذ العقد .

[م – ٥١ من لائحة المناقصات والمزايدات]

٥ – ألا يحصل التأمين النهائى إذا قام صاحب العطاء المقبول بتوريد جميع الأصناف التى رست عليه توريدها وقبلتها الجهة المتعاقدة نهائيا خلال العشره أيام المحددة لأداء التأمين النهائى أو خلال المهلة الاضافية التى تمنح له طبقا لحكم الماده ٧٦ من اللائحة .

[م – ٥١ من لائحة المناقصات والمزايدات]

٦ – يجوز – بموافقة الوزير المختص – إعفاء الشركات المحتكرة من أداء التأمين النهائى – عند الضرورة – إذا طلبت ذلك فى عرضها ولم تكن قد اشترطت دفعا مقدماً .

[م – ٧٦ من لائحة المناقصات والمزايدات]

٧ – يراعى فى العقود التى تتضمن نصا يعطى الجهة فى طلب مقادير اضافية من المتعهد ويكون المتعهد قد قام بتوريد الكميات أو تنفيذ الاعمال المتعاقد عليها أصلا وقبلتها الجهة ، أن للجهة الحق فى الاحتفاظ بجزء من التأمين معادل لنسبة قيمه الزيادة المذكورة ، على أنه اذا لم تطلب تلك الزيادة قبل انقضاء ثلاث أرباع مدة العقد وانقضى التزام المتعهد

يرد له التأمين بأكمله إلا إذا قبل المتعهد كتابة تنفيذ الإضافة المطلوبة .

[م – ٥٥ من لائحة المناقصات والمزايدات]

٨ – يراعى رد التأمين المؤقت إلى أصحاب العطاءات غير المقبولة بغير توقف على طلب منهم وذلك بعد إنتهاء المدة المحددة لسريان العطاء ، أو قبل ذلك إذا تم تحصيل التأمين النهائي من صاحب العطاء المقبول ، مع مراعاة سحب إيصالات التوريد إذا كان التأمين مدفوعاً نقداً ، أما إذا كان كتاب كفالة فيرد الكتاب إلى المصرف الصادر منه .

وبالنسبة للتأمين النهائي ؛ فيراعى الاحتفاظ به بأكمله إلى أن يتم تنفيذ العقد بصفة نهائية طبقاً لشروط التعاقد ، على أنه يجوز للجهة الموافقة على رد التأمين النهائي متى قام المتعهد أو المقاول بتوريد معظم الأصناف أو إنجاز معظم الأعمال المتعاقد عليها وبشرط حجز مبلغ مواز لنصف قيمة الأصناف أو الأعمال الباقية من العقد لحين إنهائها طبقاً لشروط العقد وبشرط ألا يكون العقد قد نص على الاحتفاظ بالتأمين بأكمله لمدة معينة بعد انتهاء العمل أو التوريد .

ويجوز قبول كتاب كفالة بالمبلغ وذلك بشرط ألا يؤثر عدم توريد الأصناف أو إتمام الأعمال الباقية على استعمال ما ورد أو ما تم فعلا .

[م – ٤٠٠ من اللائحة المالية
م – ٥٠ ، ٥٤ من لائحة المناقصات والمزايدات]

وفي النهاية ، أود أن أشير إلى أن ما تقدم يمثل أهم العناصر التي تقتضيها أعمال المراجعة والصرف ، على أنه يمكن في الأحوال الخاصة التي لم نتعرض لها ، الرجوع بشأنها إلى لائحة المناقصات والمزايدات ولائحة المخازن والمشتريات لضمان سلامة التطبيق .

والله الموفق ؟

ابراهيم هنرى يونان

وكيل وزارة المالية للمديرية المالية
لمحافظة المنوفية

ملخص رسالة ماجستير

الأستاذ محمود محمد عبد الهادى صبح

المدرس بكلية التجارة جامعة عين شمس

عن نظام تمويل المشروعات الاستثمارية فى الشركات العامة

تقديم : الأستاذ قطب ابراهيم محمد

وكيل أول وزارة المالية



سياسة تمويل الموازنة العامة من أهم السياسات التي تحيط بتنفيذ الموازنة العامة إذ لا يكفي أن تعد الموازنة العامة متسمة بالواقعية والشمول والشيوع والوضوح والمرونة وسائر المبادىء العامة التي يطالب المتخصصون توفرها في الموازنة العامة بل ينبغي أن يصاحب تنفيذ الموازنة نظام تمويل محكم ، يرتبط فيه تمويل الإنفاق العام بتدفق الموارد العامة وتواكب فيه خطوات ومواعيد التمويل فترات تنفيذ المشروعات العامة ومواعيد الاستحقاقات ؛ وفي مصر يكتسب نظام التمويل العام أهمية خاصة لأن دائرته لا تقتصر على الوحدات الادارية العامة كالوزارات ومصالحها ووحدات الحكم المحلى والهيئات الاقتصادية والشركات العامة فطبقاً للنظام المصرى تعتمد هذه الوحدات الإقتصادية فى تمويل الاستثمارات العامة التي يعهد إليها بتنفيذها على مالديها من أموال وإذا لم تكفى أموالها تقترض من الدولة ، وإذا زادت أموالها عن حاجتها تورد فائض التمويل للدولة ويؤدى ذلك إلى نشوء علاقة تمويلية بين الوحدات الإقتصادية العامة والحكومة نشأ عن هذه العلاقة مشاكل تمويلية للحكومة ولوحدات القطاع العام فقد إمتد الروتين الحكومى إلى هذه العلاقة وأثر على كفاية التمويل وإنسيابه وتوقيته كما أن بعض الوحدات الإقتصادية لم تورد فوائض التمويل لديها للحكومة وبعضها نفذ إستثماره تتجاوز تقديرات المشروعات العامة المنوط بها تنفيذها ولم يقم الجهاز المصرفى بدوره فى مراقبة عمليات التمويل بل توسعت بعض وحداته فى مد الوحدات الإقتصادية العامة بحجم تمويلي يفوق طاقتها فأدى ذلك إلى نشوء مشاكل تمويلية كإختناقات السيولة لدى بعض وحدات القطاع العام والتأخير فى تنفيذ المشروعات العامة عن مواعيدها المحددة لها والبطء فى الإنتفاع بالقروض العامة المتاحة للدولة وغير ذلك .

ولقد تقدم الأستاذ محمود محمد عبد الهادى صبح المدرس بكلية التجارة جامعة عين شمس الحصول

على درجة الماجستير فى التجارة برسالة عن « نظام تمويل المشروعات الإستثمارية فى الشركات العامة » فى محاولة لمعالجة مشاكل العلاقة التمويلية بين الحكومة ووحدات القطاع العام وذلك فى ١٩٧٩ .

ونوقشت هذه الرسالة بمعرفة لجنة مشكلة من :

- الدكتور / سيد محمد الهوارى أستاذ الإدارة المالية بكلية التجارة جامعة عين شمس

- الدكتور / عبد المنعم راضى أستاذ الإقتصاد بكلية التجارة جامعة عين شمس

- الأستاذ / قطب إبراهيم محمد وكيل أول وزارة المالية

وبعد المناقشة قررت اللجنة منح الطالب درجة الماجستير فى التجارة .

وفيما يلى ملخص هذه الرسالة وتوجيهات الباحث بشأن مشاكل التمويل : —

أولا : الخلاصة

كان الافتراض الأساسى فى هذا البحث هو أن هناك قصوراً يشوب العلاقة التمويلية بين الشركات العامة والحكومة ، هذه العلاقة التى تتخذ شكل قروض ومساهمات تخصص فى الموازنة العامة للدولة لتمويل إحتياجات الاستثمار فى هذه الشركات . وفى مقابل ذلك تستولى الحكومة على الجزء الأكبر من الفائض المتولد .

وكما إتضح فى إستعراض المشكلة ، فإن هذا النظام القائم على الاعتمادات المخصصة للاستثمار سواء فى شكل قروض أو مساهمات قد خلق مشكلة المساومة فى تقديرها لدى كل من وزارة المالية والشركات ، وساعد على ذلك ندرة الموارد نسبياً ، وأن مساهمة الحكومة أموالا مجانية .

ونتيجة لعدم حصول الشركات على إحتياجاتها الفعلية لتمويل الاستثمارات التجأت إلى الجهاز المصرفى لتغطية القصور فى التمويل ، وقد كان لعنصر الضمان الذى قدمته المؤسسات للبنوك الأثر الكبير فى قيام الشركات بالتوسع فى الإقتراض إلى أن ظهرت مشكلة تضخم مديونيتها لدى البنوك ، وتراكم الفوائد عليهـا .

ولدراسة العلاقة التمويلية بين الشركات العامة والحكومة تطلب الأمر تجزئة هذه العلاقة إلى خمسة أجزاء : الأول دراسة بيئة النظام الإقتصادى وأثر ذلك على هذه العلاقة ، الأهداف المالية المطلوب من الشركة العامة تحقيقها ، النموذج التمويلى المستخدم ، خطوات عملية التمويل ، النقطة الأخيرة هى سلطة إقرار التمويل وتصحيح الهياكل التمويلية .

ومن الدراسة الانتقادية السابقة لهذه الأجزاء أمكن تحديد نقط القصور فى النظام الحالى للتمويل كما يلى :

١ – بالنسبة لبيئة النظام الإقتصادى :

(أ) استمرار استخدام الشركات العامة كأدوات لاعادة توزيع الدخل بين الأفراد من خلال سياسات العمالة والتسعير غير الاقتصادى .

(ب) التمويل المباشر من الموازنة العامة للدولة على الرغم من العجز الذى تعانى منه ، مما يعنى الاقتراض من البنك المركزى ، وبالتالى التمويل بالعجز ، مما يزيد من حدة مشكلة التضخم .

(حـ) سريان مبدأ السنوية على الاعتمادات المخصصة لتمويل المشروعات ، مما يؤدى إلى انتشار ظاهرة المشروعات غير المستكملة .

(د) ما زال نظام التشغيل فى الشركات العامة قائما على أساس الإدارة باللوائح والتعليمات الصادرة من أعلى ، ويتمثل هذا فى مجال التمويل من خلال الاعتمادات المخصصة من الجهات العليا ، والتى يتعين العمل من خلالها سواء أكانت كافية أم غير كافية لتمويل الخطة الاستثمارية .

٢ – بالنسبة للاهداف المالية :

(أ) عدم مناسبة المقاييس المستخدمة لقياس مدى مساهمة كل شركة عامة فى تحسين ميزان المدفوعات .

(ب) لا يوجد تحديد واضح لهدف الربحية بالنسبة لكل شركة على حسب اختلاف طبيعة النشاط ، والظروف التاريخية ، ودورها فى خدمة المجتمع .

(حـ) عدم معرفة جماهير الشعب بالأهداف المطلوبة من كل شركة ، مما يسىء إلى فكرة القطاع العام واتهامه بأنه مجال للرشوة والفساد والاختلاسات .

٣ – بالنسبة لنموذج التمويل :

(أ) انخفاض فاعلية التمويل الذاتى ، حيث أن النظام المعمول به حاليا يسمح باحتجاز ١٠ ٪ فقط من الأرباح الصافية (٥ ٪ احتياطى قانونى ، ٥ ٪ احتياطى لارتفاع أسعار الأصول) فى الوقت الذى ترتفع فيه أسعار الآلات والأصول الثابتة .

(ب) تضخم حجم القروض فى هيكل التمويل نتيجة للاقتراض من الجهاز المصرفى ، وتراكم هذه المديونية وفوائدها ، فى الوقت نفسه الذى تحصل فيه الحكومة على فوائض هذه الشركات نقدا ، مما يزيد من حدة مشكلة عدم السيولة .

(جـ) مساهمة الحكومة أموال مجانية لا يرتبط عليها أى أعباء مباشرة حتى تحفز على الكفاءة فى إستخدامها .

(د) انخفاض حافز الاستثمار لدى الجمهور بالنسبة للأسهم التى تصدرها بعض شركات القطاع العام .

٤ – بالنسبة لخطوات عملية التمويل :

أن صندوق استثمار الودائع والتأمينات يرضيه

الحالى لا يمثل جهازاً مصرفياً متخصصاً فى التمويل طويل الأجل ، حتى يمكن أن تقدم إليه الشركات خططها الاستثمارية لسكى يدرسها ويعد خطة تمويلها ، ويقوم بمتابعة هذه الخطة ، والتأكد من تنفيذها ، والحكم على الجدوى الإقتصادية لمشروعاتها .

٥ – بالنسبة لسلطة إقرار التمويل وتصحيح الهياكل التمويلية :

(ا) المركزية الشديدة فى التمويل ، وتركز هذه السلطة خارج الشركة يقتل المبادرات الاستثمارية والتمويلية لدى الإدارة فيها .

(ب) تصحيح الهياكل التمويلية من خلال أموال مجانية فى شكل مساهمات يتناقض مع الكفالة فى إستخدام الموارد القومية المتاحة .

ثانيا : التوصيات .

بعد هذا التحديد لأوجه القصور فى العلاقة التمويلية بين الشركات العامة والدولة ، فإن الباحث يقدم التوصيات الآتية والتى توضح – من وجهة نظره – أمثل علاقة بين الدولة وشركات القطاع العام .

التوصية الاولى :

يوصى الباحث بضرورة أن يتقلص حافز الالتزام فى التمويل من جانب الدولة تجاه هذه الشركات ، وأن يسمح لها بالمشاركة مع رأس المال الوطنى والعربى والأجنبى ، ضماناً لتوفير مصادر التمويل الكافية وتحقيقاً للانتعاش التكنولوجى التى هى فى أمس الحاجة إليه .

الاعتماد فى تمويل احتياجات الاحلال والتجديد والتوسعات على الموازنة العامة للدولة يعنى التمويل بالعجز ، فكما اتضح فى صفحة ١١٣ ، صفحة ١١٤ أن الموازنة العامة تعانى من عجز كبير فى مواردها ، كما أن قيام الشركات بالإقتراض من البنوك بفوائد مصرفية بلغت حوالى ٦٠ ٪ من الأرباح التى تحققها – كما فى صفحة ١٣٥ – يساعد على رفع تكاليف الإنتاج ، ويزيد من حدة مشكلة تضخم مديونية هذه الشركات تجاه البنوك والتى مازالت تنتظر ايجاد حل لها .

لذلك فطرح حصة من أسهم هذه الشركات يمكن أن يعالج مشاكل التمويل المزمنة فيها ، ومما لاشك فيه أن هـذا الأسلوب فى التمويل إنما يحقق المزايا الآتية : –

١ – يتيح للدولة فرصة التفرغ لتمويل المرافق الأساسية المتهالكة مثل : المياه ، التليفونات ، الطرق ، الكهرباء . . . الخ .

٢ – تخفيف العجز عن الموازنة العامة والابتعاد عن سياسة التمويل بالعجز التى تؤدى إلى زيادة حدة مشكلة التضخم .

٣ – جذب مدخرات المصريين العاملين فى الخارج وتوظيفها فى وطنهم .

٤ – توفير عنصر الرقابة الشعبية بمشاركة الجماهير فى رءوس أموال الشركات .

ويعتقد الباحث أنه فيما يتعلق بإصدار أسهم إضافية يكتتب فيها الجمهور والعاملون فى الشركة ، فإنه يتعين توفير حافز الإستثمار المهم ، فخضوع الأرباح الموزعة عليهم لضريبة القيم المنقولة – كما ذكر فى صفحة ١٤٦ – يقلل من هذا الحافز بالقياس إلى العوائد التى يحصلون عليها من الأوعية الإدخارية الأخرى .

لذلك يقترح الباحث تحقيقاً للعدالة الضريبية بين المدخر والمستثمر ، وتوفيراً لحافز الاستثمار لدى الأفراد أن يتم إعفاء نسبة من الأرباح الموزعة على المساهمين من ضريبة القيم المنقولة توازى متوسط الفائدة على المدخرات المختلفة المعفاه من الضرائب ، بحيث إذا وزعت الشركة أرباحاً أكثر من هـذه النسبة خضعت هذه الزيادة للضريبة .

التوصية الثانية :

يوصى الباحث بضرورة التصنيف الاقتصادى الاجتماعى لشركات القطاع العام ، حيث يؤدى ذلك إلى وضوح الرؤية أمام المديرين فى هذه الشركات فيما يتعلق بالأرباح المستهدفة ، وهذا يمكنهم من تطبيق السلوك الإدارى الذى يساعدهم فى تحقيقها ، كما أن معرفة جمهور المستهلكين لطبيعة الأهداف المالية المطلوبة من كل شركة يحد من توقعاتهم فى خفض الأسعار(١) .

ولتطبيق ذلك يقترح الباحث إنشاء جهاز لتحديد الأهداف ، هـذا الجهاز سيكون مساعداً أكثر منه معوقاً للحكومة ، فغالباً ماتجد نفسها فى مأزق صعب بالنسبة لتحديد هدف الفائض للشركة ، إذ قد يتوقع أن تعمل الشركة لأسباب إجتماعية معينة بأسعار منخفضة مما يؤدى إلى تحقيق أرباح منخفضة أو خسائر معينة ، وفى نفس الوقت يعوز الحكومة تحديد هدف منخفض للفائض ، ففى مثل هذه الظروف فإن الجهاز شبه المستقل والذى يوصى بأهداف الفائض سوف يكون ذا فائدة عظيمة للحكومة. كما أن هذا الجهاز سيقوم بنفس الوظائف التى سبق ذكرها فى صفحة ٨٤ ، صفحة ٨٥ .

وهناك نقطة هامة جداً فى عملية الاتصال ، تتعلق بالإسترجاع Feedback من الشركات إلى الجهاز ،

(١) لعل أحداث ١٨ ، ١٩ يناير ١٩٧٧ إنعكاساً لعدم تطبيق هذه الفكرة.

إذ يجب أن توضع إدارة كل شركة للجهاز البيانات الأساسية الخاصة بالإمكانيات المالية والتجارية والصناعية لعملياتها ، بالإضافة إلى تقديمها بيانات بالعوائد الاجتماعية التي تتدفق من عملياتها .

كما ينبغي على الإدارة أن تحدد طبيعة التأثير الذي تولده التدخلات الحكومية على عوائدها المالية من خلال التحكم في الأسعار وأولويات الإنتاج وما شابه ذلك : وسوف يمكن ذلك الجهاز من تنفيذ الموازنة المرغوبة في أهدافها المالية على أساس العوائد الاجتماعية .

ويترتب على ذلك أن يتضح أمام الجهاز نوع الموارد والصلاحيات والاستقلال الذي يجب أن تتمتع به كل شركة على حدة لتحقيق الأهداف المحددة لها .

ويعتقد الباحث أنه من الضروري قبل إنشاء مثل هذا الجهاز دراسة الاعتبارات الآتية وفي ضوء الظروف المحلية :

(ا) ما إذا كان سيزيد من التأخير في تحديد أو مراجعة الأهداف الخاصة بكل شركة عامة .

(ب) ما إذا كان من الممكن العثور على الأشخاص الأكفاء لتكوين هذا الجهاز دون أن تبعد الخبرة عن الشركات نفسها .

كما يتعين تحديد سلطة هذا الجهاز المقترح فيما يتعلق بالنتائج التي يصل إليها ، بمعنى هل تكون الزامية أو مجرد توصيات . فقد تفضل الحكومة أن تحتفظ لنفسها بالسلطة النهائية لتحديد أهداف الشركات العامة على إعتبار أنها تباشر خطط التنمية وتقوم بتمويلها .

هذا وقد تثار مشاكل خاصة بالإزدواج في الاختصاصات بين هذا الجهاز المقترح وبين الأجهزة الحكومية الأخرى وهي :

١ – الوزارة المعنية : ويمكن أن تكون في أفضل موقف للحديث عن الإنتاج والنواحي الأخرى لعمل الشركة ، وكذلك العوائد الإجتماعية المتوقعة منها .

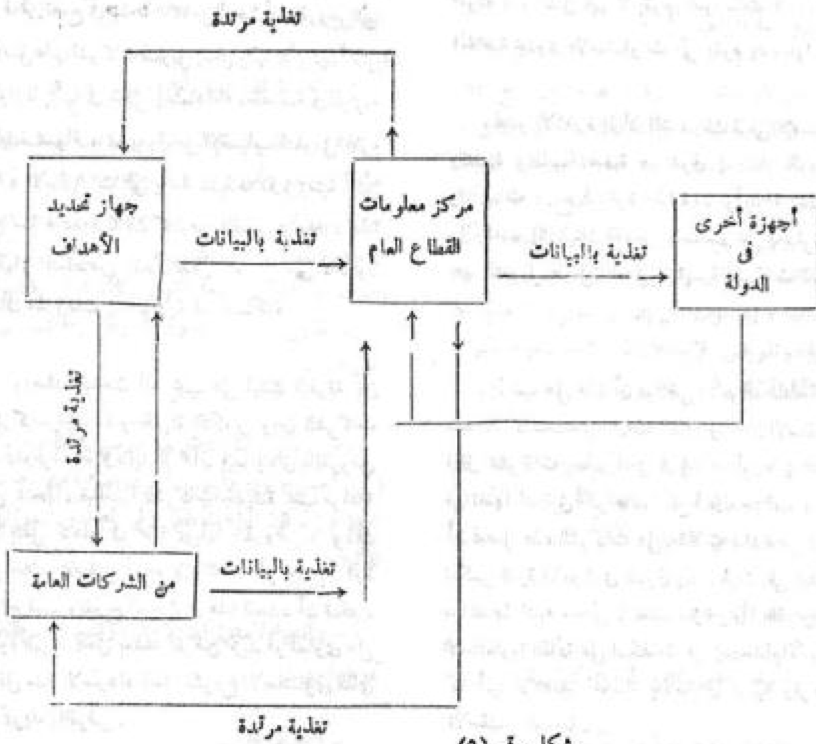
٢ – وزارة المالية : واهتمامها الكبير ينصب في مسائل رأس المال والحصول على الأموال ، وتوليد الفائض ، والاستثمارات في التوسعات .

٣ – وزارة التخطيط : حيث تنظر إلى الاستثمارات في الشركات العامة في ظل الخطة الشاملة ، وبالرجوع إلى قطاعات النشاط المتصلة بهذه الشركات ، وتوقيت الانفاق .

٤ – مكتب رئيس الوزراء : حيث يقوم بوظيفة هامة وهي تقييم جميع الأهداف المتصلة بالشركات مثل التوظف لتنمية الصادرات ، وإحلال الواردات ، وكذلك موازنة المعايير الإقتصادية والإجتماعية التي تراها الوزارات ومجلس الشعب والجمهور .

لذلك يجب أن يعمل الجهاز المقترح في حوار مع الأجهزة السابقة ، وقد يكون من المفيد في التطبيق العملي أن تهيمن إحدى هذه الأجهزة – وليكن مكتب رئيس الوزراء وذلك من خلال مركز معلومات القطاع العام التابع لرئاسة مجلس الوزراء والذي حل محل جهاز الشركات بوزارة المالية – كنقطة إتصال رسمية مع الجهاز .

ويمكن توضيح هذه العلاقة في الشكل التالي



شكل رقم (٥)

التوصية الثالثة :

يوصى الباحث بتكوين جهاز مصرفى متخصص فى التمويل طويل الأجل – بنك قومى للاستثمار والتنمية – وألا يقتصر وظيفته على مجرد تمويل المشروعات المدرجة بالخطة القومية ، بل يجب أن تمتد إلى إنشاء وتكوين شركات جديدة والاكتتاب فى أسهم وسندات الشركات الحالية وذلك بغرض تطوير وتنمية الأسواق المالية المصرية .

فكما اتضح فى صفحة ١٣٧ من البحث أن القروض التى تحصل عليها الشركات لتمويل استثماراتها تتأثر بمبدأ سنوية الموازنة لأنها فى شكل اعتمادات مخصصة فى الموازنة العامة للدولة ، مما يعوق من الإنسياب التمويل اللازم لهذه الاستثمارات التى يأخذ تنفيذها فترة زمنية أكثر من سنة عادة ، لذلك كان من الضرورى وجود هذا الجهاز المتخصص لضمان تدفق التمويل حتى لا تكون هناك مشروعات استثمارية غير مستكملة .

ويعتقد الباحث أنه يجب على البنك التفرقة بين الشركات الجديدة والحديثة التكوين وبين الشركات القائمة والراسخة فى دنيا الأعمال فيما يتعلق بالقروض التى يمنحها ، فبالنسبة للشركات الجديدة يجب مراعاة ألا يثقل كاهلها فى عملية تمويلها بالقروض ، وذلك من خلال تخفيض أعباء الفوائد ، أو حساب فترة سماح لها ، ويقترح الباحث فى هذا الصدد أن تكون الفترة التى يستحق بعدها القرض تزيد أو تساوى على الأقل مدة الاسترداد لهذا المشروع الاستثمارى الذى تم تمويله بالقرض .

أما بالنسبة للشركات التى تريد التوسع متجاوزه بذلك استثمارات الخطة فإن للبنك حرية رفض أو التصريح لها بالقرض ، فى ضوء الدراسات المصرفية المعمول بها فى هذا المجال ، أى يتأكد البنك ما إذا كانت الشركه تستحق القرض أم لا .

بعكس الحال بالنسبة لصندوق استثمار الودائع والتأمينات – فكما سبق ذكره فى صفحة ١٥٩ – فلا توجد الصلة المباشرة بينه وبين الشركات التى تستثمر أمواله ، وبالتالى فهو لا يقوم بالدراسات الاقتصادية الخاصة بجدوى الاستثمارات التى يقوم بتمويلها .

وتجدر الاشارة إلى أن إنشاء بنك قومى للاستثمار والتنمية يتطلب تصفية صندوق استثمار الودائع والتأمينات التابع لوزارة المالية ، وأيلولة حقوقه والتزاماته إلى البنك القومى للاستثمار على اعتبار أنه جهة التمويل طويل الأجل الرئيسية لشركات القطاع العام .

ويترتب على هذا أن فوائض الأموال المتاحة فى هذه الشركات ستصب فى هذا البنك ، ولما كان الاستقلال المالى للشركات يعطيها الحق فى اختيار أوجه استثمار فوائضها لتحقيق أكبر عائد ممكن ، فإنه من الضرورى أن تحصل هذه الشركات على معدلات فائدة من البنك تعكس ندرة الأموال فى السوق إذا رغبت فى إيداع فوائضها لديه ، حتى لا تفقد ميزة اتخاذ القرارات الاستثمارية القائمة على الكفاءة فى استخدام الأموال كما أنها لا تفقد الصلة بالأسواق المالية وفرص الاستثمار المتاحة .

كما يجب أن يتوفر للبنك الاستقلال ، وأن يكون له شخصية اعتبارية مستقلة عن الحكومة وجهة التمويل المركزية (وزارة المالية) ، حقاً أن أى نقص فى موارد البنك خلال المرحلة الأولى لعمله سيقابل بالطبع من البنك المركزى ، إلا أنه يجب ألا يؤخذ ذلك كذريعة لفرض الرقابة على نشاطه (أنظر الملحق الثانى والخاص بمشروع مقترح لبنك قومى للاستثمار والتنمية) .

التوصية الرابعة

يوصى الباحث بضرورة الربط ما بين موقع كل شركة فى التصنيف « الإقتصادى – والإجتماعى » وبين مصادر التمويل المتاحة لها ، أما عملية تنميط هذه المصادر – كما هو موجود فى النظام الحالى القائم على القروض والمساهمات الحكومية – بالنسبة لجميع الشركات على الرغم من إختلاف طبيعة نشاطها وأهدافها ، إنما يؤدى إلى إهدار الموارد القومية من ناحية ، وتقويض الإستقلال المالى الذى تدعيه الحكومة لهذه الشركات .

لذا فبالنسبة للشركات التى تمارس نشاطاً على الأسس التجارية وتستهدف تعظيم الربح ، فإن تمويل استثماراتها يتم من المصادر الآتية :

– التمويل الذاتى .

– قروض مصرفية من البنوك التجارية .

– إصدارات جديدة من الأسهم .

– سندات تكتتب فيها البنوك التجارية والجمهور ويضمان البنك القومى للاستثمار والتنمية .

ويقترح الباحث أن تأخذ العلاقة التمويلية بين هذه الشركات وبين الحكومة الأبعاد الآتية :

١ – عائد محدد من الربح تحصل عليه الحكومة بصفتها مالكة للشركة قبل إجراء أية توزيعات أخرى ومن المقترح أن يكون هذا العائد أكبر من ٩ ٪ ، على اعتبار أن هذه النسبة تمثل أكبر عائد للأوعيه الادخارية المحلية .

٢ – العلاقة الضريبية المعتادة .

وبالنسبة للشركات التى تقوم بوظائف الهدف منها خدمة المجتمع وتحسين مستوى معيشة الأفراد ، فإنه من الضرورى تدعيمها ، ومساعدتها على الحد من التضخم فى الأسعار وذلك من خلال تمويل استثماراتها بأموال مساهمة من البنك القومى للاستثمار والتنمية بدون مقابل ، كما تقوم الدولة بإعفائها من الضرائب .

وفيما يتعلق بالشركات التى تمارس نشاطاً مختلطاً (على أسس تجارية وأنشطة أخرى الهدف منها خدمة المجتمع) ، فإن الباحث يقترح لها المصادر التمويلية الآتية :–

أ – بالنسبة لاستثمارات الاحلال والتجديد : يتعين تمويلها من :

– التمويل الذاتى .

– أسهم إضافية من الجمهور والبنوك التجارية .

– سندات من الجمهور بضمان البنك القومى للاستثمار والتنمية .

ب – بالنسبة للاستثمارات الجديدة فى الخطة : يتم تمويلها من البنك القومى للاستثمار والتنمية فى صورة أموال مساهمة مع تحميلها بمقابل ٩ ٪ من قيمة هذه المساهمة ، تحصل عليه الحكومة من أرباح هذه الشركات وقبل إجراء أية توزيعات ، وقد تقل هذه النسبة على حسب ظروف كل شركة والتى يحددها جهاز تحديد الأهداف المقترح .

حـ – بالنسبة للتجاوزات فى الخطة الاستثمارية التى تأخذ شكل توسعات تقررها إدارة الشركة ، فإنه من المقترح تمويلها كما يلى : –

– تمويل ذاتى .

قروض من البنك القومى للاستثمار والتنمية ، وهو الذى يحدد ما إذا كانت الشركة تقوم بهذه التوسعات بناء على دراسات الجدوى التى يقوم بها ، وبالتالى يوافق على تمويلها أم لا .

وعلى هذا فإنه يمكن تكوين النموذج التمويلى التالى :

مشروعات الإحلال والتجديد	تمويل ذاتى أسهم إضافية سندات
تجاوزات الخطة الاستثمارية	تمويل ذاتى قروض مصرفية من البنك القومى للاستثمار والتنمية .
مشروعات جديدة (استثمارات الخطة)	مساهمة حكومية من البنك القومى للاستثمار والتنمية

نموذج رقم (٣)

التوصية الخامسة

يوصى الباحث بضرورة إعادة النظر فى سياسات التسعير التى تفرضها الدولة بغرض مراعاة ظروف إجتماعية خاصة مما يؤثر على نتيجة الأعمال النهائية لهذه الشركات ، ومن ناحية أخرى إعادة النظر أيضاً فى سياسة تحميل الشركات بأعباء اجتماعية نتيجة إلتزام الحكومة بالتشغيل الكامل للعمالة دون مراعاة عدم حاجة هذه الشركات لها سواء من ناحية الكم أو الكيف وبالتالى إدخال البطالة المقنعة بهذه الشركات مما يؤدى إلى وجود سلبيات على الكفاية والتكلفة ، علاوة على ما تضيفه من مشاكل عديدة فى علاقات العمل .

وقد انعكست سياسات التسعير الحالية وتحميل الشركات بالأعباء الاجتماعية المختلفة على الفوائض بالإنخفاض – كما هو واضح فى صفحة ١٢١ ، صفحة ١٢٣ – مما أدى إلى إنخفاض فاعلية التمويل الذاتى وعدم قدرته على مواجهة إحتياجات الاحلال والتجديد كما اتضح فى صفحة ٤٠ .

لذلك فى الضرورى وضع السياسة السعرية السليمة بحيث يكون هناك توازن إقتصادى وذلك بإعطاء عوامل الإنتاج المختلفة حقها ، ثم يحدد السعر بناء على هذه التكلفة ، وإذا أرادت الحكومة تخفيض السعر – لأسباب إجتماعية – فإنه يتعين أن تخفضه على حسابها وأن تتحمل هى مبالغ التخفيض . ويقترح الباحث فى هذا المجال أن تتبع الحكومة الطريقة (أ) الموجودة فى صفحة ٨٤ .

التوصية السادسة

يوصى الباحث بضرورة ترك الحرية للشركات العامة فى التوسع فى الإنتاج والقدرات الاستثمارية بما يفوق ما تستطيع الدولة تمويله من مواردها الذاتية أو المقترضة ، وأن تأخذ دورها فى رءوس الأموال التى تسعى إلى مصر مساهمة فى التنمية ، وأن تتمتع هذه الشركات بكافة المزايا التى تعطيها سياسة الانفتاح للقطاع الخاص .

لذلك يقترح الباحث أن تقوم الشركات التى تمكنها ظروفها وقدراتها بإصدار سندات على أن تعفى من الضرائب أسوة بالسندات الحكومية والودائع المصرفية – بعد موافقة البنك القومى للإستثمار والتنمية على إعتبار أن هذه السندات ستحمل ضمانات – وبسعر فائدة يتماثل مع السعر السائد فى الأسواق العالمية للقروض طويلة الأجل .

كما يوصى الباحث بضرورة تعديل النظام الحالى لتوزيع الأرباح والقائم على التنميط وإخضاع التوزيع لقواعد موحدة لا تراعى ظروف ودور كل شركة ومن الأفضل أن يتم التوزيع وفقاً لما تقرره الجمعيات العمومية فى الشركات بحيث تسمح بحجز جزء من الأرباح الصافية يتناسب مع إحتياجات الاحلال والتجديد فى أصولها ، لذلك من المقترح تكوين إحتياطى واحد يسمى « إحتياطى تمويل الاحلال والتجديد » ، بحيث يكون كافياً لتغطية هذه الاحتياجات .

بالنسبة للخلل فى الهياكل التمويلية ، فإن الباحث يقترح أن تتحول جزء من قروض الجهاز المصرفى من شكل قروض عادية ذات فوائد إلى صورة قروض المشاركة Bank Partenership Loans ، بمعنى أن تصبح هذه القروض جزء دائم من رأس المال المستثمر فى الشركة .

ويترتب على هذا التحول إرتباط البنوك بالشركات العامة مما يجعل للمؤسسات المالية فى القطاع العام نصيباً فى إتخاذ القرارات الإدارية فى الشركات القائمة ، والتى يهمها تدعيم إقتصاديات هذه الشركات من أجل المحافظة على أموالها المستثمرة فيها .

حقاً أن ذلك يعتبر خروجاً على المبدأ التقليدى الذى يحكم قروضها ، والذى يتكون من عنصرين وهما : قصر الأجل ، خاصية التصفية الذاتية إلا أنه من الملاحظ أن الاتجاه الحديث فى إدارة القروض فى هذه البنوك ينحو إلى ضرورة قيامها بالإقراض المتوسط وطويل الأجل على الأسس الآتية :—

— أن مطالبة البنك التجارى بالإقتصار على توجيه ودائعه إلى الاستثمارات قصيرة الأجل ، قد يكون صحيحاً بالنسبة للبنوك الصغيرة غير المستقرة . أما بالنسبة للبنوك الكبيرة ذات الأساس المتين فيمكنها أن تعتبر جزءاً كبيراً من ودائعها الجارية فى حكم الموارد الدائمة ، وعلى هذا فإنه يمكن أن توجه جانباً منها إلى الاقراض متوسط الأجل دون أن تخشى خطورة كبيرة فى الظروف العادية .

— أنه يمكن التمييز بين الودائع الجارية والودائع لأجل ، حيث أن الأخيرة تتميز بقدرة من والاستمرار على الأقل فى حدود الأجل المحدد ، مما يسمح البنك بتوجيه موارده منها إلى منح قروض بآجال .

— يمكن للبنك المركزى التدخل عند الضرورة لكفالة السيولة اللازمة لقروض البنوك التجارية الآجلة لأغراض معينة تتفق والصالح الاقتصادى العام .

يقترح الباحث أنه للانتاج هذه الطريقة لعلاج الخلل فى الهيكل التمويلى فإنه يتعين على البنك القومى للاستثمار والتنمية أن يضمن الأموال المستثمرة فى الشركات (انظر الملحق الثانى : مشروع مقترح بنك قومى للاستثمار والتنمية) ، بالإضافة إلى ضمانه لحد أدنى للارباح تحصل عليها هذه البنوك مقابل إستمرار أموالها فى هيكل تمويل الشركات العامة كأموال مملوكة .

أعضاء مجلس إدارة

هيئة مديرى حسابات الحكومة
